

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Téma: Zdaňování jednotlivých forem podnikání

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Hana Čermáková

Autor:

Bc. Veronika Maryšková

2006

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Zdaňování jednotlivých forem podnikání“ jsem vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v přehledu literatury.

V Českých Budějovicích, dne 24.4.2006

.....

Podpis

Touto cestou bych chtěla velmi poděkovat vedoucí mé diplomové práce paní Ing. Haně Čermákové za vedení a odbornou pomoc při zpracování této diplomové práce.

Zároveň děkuji podnikatelům za všechny poskytnuté informace.

V Českých Budějovicích, dne 24.4.2006

.....

Podpis

Abstract

My diploma work deals with taxation of various forms of business organizations. It is possible to do business in many ways in the Czech Republic. Each of the individual forms of business suits clearly defined activities. Business is carried on by business subjects which are both natural persons and legal ones. Taxation plays a significant role in deciding on a proper form of doing business. In the first part of my diploma work I focused my attention on various forms of business, I described them and their main advantages and disadvantages. The second part of my diploma work deals with taxation of natural persons and legal ones. Income taxation is regulated by a Law of Income Tax. I described the revisions of income taxation that were done in 2005 and 2006 and their incidence on concrete businessmen. Further I compared taxation of concrete businessmen.

Key words:

taxation

natural persons

legal persons

advantage

Law of Income Tax

Obsah:

a. Úvod.....	1
b. Jednotlivé formy podnikání v ČR.....	3
2.1 Charakteristika podnikání.....	3
2.2 Charakteristika nejdůležitějších právních forem podnikání	5
2.3 Jednotlivé formy podnikání.....	6
2.3.1 Samostatná fyzická osoba.....	7
2.3.1.1 Živnost.....	7
2.3.1.2 Podnikání podle zvláštních právních předpisů.....	11
2.3.1.3 Zemědělská výroba.....	12
2.3.2 Spolupracující osoba.....	13
2.3.3 Podnikající manžel.....	14
2.3.4 Sdružení.....	14
2.3.5 Tiché společenství.....	18
2.3.6 Veřejná obchodní společnost.....	20
2.3.7 Komanditní společnost.....	24
2.3.8 Společnost s ručením omezeným.....	28
2.3.9 Akciová společnost.....	33
2.3.10 Družstvo.....	37
3. Hlavní silné a slabé stránky jednotlivých forem podnikání v ČR.....	41
3.1 Samostatná FO.....	41
3.2 Spolupracující osoba.....	42
3.3 Podnikající manžel.....	43
3.4 Sdružení.....	43
3.5 Tiché společenství.....	44
3.6 Veřejná obchodní společnost.....	45
3.7 Komanditní společnost.....	46
3.8 Společnost s ručením omezeným.....	47
3.9 Akciová společnost.....	47
3.10 Družstvo.....	48
4. Analýza rozdílů zdaňování fyzických osob a právnických osob.....	50
4.1 Daň z příjmů fyzických osob.....	50

4.2 Daň z příjmů právnických osob.....	59
4.3 Rozdíly ve zdaňování fyzických osob a právnických osob.....	68
4.3.1 Sazba daně.....	68
4.3.2 Výdajové paušály.....	69
4.3.3 Snížení základu daně a slevy na dani.....	70
4.4 Zdaňování jednotlivých forem podnikání.....	72
5. Srovnání zdanění vybraných podnikatelských subjektů v praxi.....	80
5.1 Zdanění fyzické osoby.....	80
5.2 Zdanění právnické osoby.....	83
6. Závěr.....	88
Seznam použité literatury.....	90
Seznam příloh.....	91

1. Úvod

Podnikat lze v České republice mnoha způsoby. Od nejjednodušší formy podnikatele – fyzické osoby s živnostenským listem, přes spolupráci s členy domácnosti, tiché společenství, sdružení bez právní subjektivity až po sofistikovanější obchodní společnosti a družstva.

Každá z jednotlivých forem podnikání je vhodná pro vyhraněný a konkrétní druh činnosti, rozsah podnikatelských aktivit a početnost společníků a spolupracovníků. Na začátku podnikání musí každý podnikatel rozhodnout, jakou formu pro své podnikání zvolí. Musí brát ohled na rizikovost a dopad případného neúspěchu na majetek a trestnost dotčených lidí. Důležitou roli hraje i finanční náročnost té které formy podnikání. S ohledem na tyto vlivy je nezbytné posuzovat výhodnost konkrétní formy podnikání i z hlediska jejího daňového zatížení.

Ve své práci bych se chtěla nejprve zaměřit na stručný popis jednotlivých forem podnikání. Na jejich vznik, podmínky provozování, majetkové poměry, práva a povinnosti společníků, zánik a zrušení společností. V další kapitole se zaměřím na hlavní výhody a nevýhody jednotlivých forem podnikání. Z tohoto přehledu by mělo vyplynout, která forma se hodí pro podnikatelem vybraný druh činnosti.

Ve druhé části práce se budu věnovat zdaňování fyzických osob a právnických osob. Daně z příjmů jsou upraveny zákonem o daních z příjmů, který řeší problematiku zdaňování příjmů fyzických a právnických osob. Společně je řešena především otázka výdajů, resp. nákladů zahrnovaných do základu daně, včetně odpisů hmotného a nehmotného majetku, uplatňování ztráty z minulých let, investičních výhod, slev na dani apod. Významné rozdíly jsou evidentní především v konstrukci základu daně a návazně uplatněného typu daňové sazby. Na konkrétních případech jsou popsány důležité změny v zákoně o daních z příjmů, ke kterým došlo v letech 2005 a 2006 a jejich dopady na podnikatele. Dále ve své práci srovnávám zdanění konkrétních podnikatelů fyzických osob a právnických osob v ČR.

Myslím si, že téma mé diplomové práce je v současné době aktuální, ať už z důvodu potřeby podnikatelů snižovat celkové náklady podniku (mezi nimiž daňové náklady hrají důležitou roli), tak z důvodu četných změn v zákoně o daních z příjmů a rozsáhlosti této problematiky.

2. Jednotlivé formy podnikání v ČR

Podnikat lze v České republice mnoha způsoby, od nejjednodušší formy podnikatele – fyzické osoby s živnostenským listem, přes spolupráci s členy domácnosti, tiché společenství, sdružení bez právní subjektivity až po sofistikovanější obchodní společnosti a družstva.

2.1 Charakteristika podnikání

Již v dávné minulosti se lidé zabývali výrobou hmotných statků a poskytováním služeb. Zpočátku však tato jejich činnost neměla konkrétní právní rámec, tak jak ho známe dnes. V podstatě první formou podnikání na počátku 19.století bylo podnikání jednotlivých osob. Postupně s rozvíjející se dělbou práce a specializací, se podnikatelská činnost rozvíjela a nalézala i nové formy. Proto se dnes můžeme běžně setkat s nejrůznějšími formami organizace podnikání od těch nejjednodušších až po nejsložitější.

Základní jednotku, v níž je realizována výroba nebo poskytovány služby, nazýváme podnik. Podnik může mít po právní stránce různou formu, která odpovídá charakteru výroby nebo služeb a požadavkům, resp.představám podnikatele. K bezesporu dominantní právní formě dnes patří akciová společnost. (Synek, 2003)

Pojem podnik je definován v Obchodním zákoníku v paragrafu 5 odst.1. Podnikem se pro účely zákona rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli slouží k provozování podniku nebo vzhledem ke své povaze mají tomuto účelu sloužit. V odstavci 2 je podnik charakterizován jako věc hromadná a na jeho právní poměry se použijí ustanovení o věcech v právním smyslu.

Platná právní úprava umožňuje:

- podnikání občanů (fyzických osob),
- podnikání v různých typech obchodních společností,
- podnikání v rámci družstev,
- ostatní.

Podnikání je definováno v par.2 Obchodního zákoníku jako soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.

S podnikáním se úzce pojí pojem podnikatel. Podnikatelem je podle Obchodního zákoníku par.2 odst.2:

- a) osoba zapsaná v obchodním rejstříku,
- b) osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění,
- c) osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních právních předpisů,
- d) osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu.

Vedle toho je status podnikatele ustanovením par.23 ObchZ výslovně přiznán též zahraniční osobě, která je oprávněna podnikat v zahraničí.

Shora uvedená definice podnikatele je takto použitelná pouze v rámci samotného obchodního zákoníku. S obdobnou, poněkud však užší definicí pojmu podnikatel se můžeme setkat v par.5 živnostenského zákona. Ten považuje za podnikatele fyzickou nebo právnickou osobu, splní-li podmínky stanovené tímto zákonem.

Určení, kdo je fyzickou osobou dle právního předpisu, nečiní problémy. Připomeňme si, kdo jsou osoby právnické. Podle par.18 ObčZ jsou právnickými osobami:

- a) sdružení fyzických nebo právnických osob (korporace),
- b) účelová sdružení majetku (nadace, fondy),
- c) jednotky územní samosprávy (obce, vyšší územní samosprávné celky – kraje),
- d) jiné subjekty, o nichž to stanoví zákon.

Právnická osoba je právní konstrukcí, jejíž funkcí je umožnit, aby na určitý společenský útvar, který je odlišný od fyzické osoby a který je tvořen určitým počtem lidí a určitým majetkem nebo i jenom určitým majetkem nebo jenom skupinou osob ve fyzickém smyslu, bylo možné právně pohlížet jako na celek způsobilý nabývat práva a povinnosti. (Obchodní právo, 1993)

2.2 Charakteristika nejdůležitějších právních forem podnikání

Základními právními formami podnikání jsou podle Synka:

1. samostatný podnikatel (fyzická osoba),
2. obchodní společnosti:
 - osobní: a) veřejná obchodní společnost,
b) komanditní společnost,
 - kapitálové: a) společnost s ručením omezeným,
b) akciová společnost,
3. družstva,
4. státní podniky,
5. ostatní.

Podnikání samostatných podnikatelů se řídí živnostenským zákonem. Obchodní společnosti představují jednu ze základních organizačně právních forem provozování podnikatelské činnosti. Tvoří se sdružením osob ke společnému podnikání. Na rozdíl od družstev, jsou obchodní společnosti relativně uzavřená společenství, což znamená, že pokud má dojít ke změně počtu společníků, je nezbytné změnit společenskou smlouvu a stanovy společnosti. V podmínkách České republiky pojem obchodní společnosti upravuje obchodní zákoník v par.56, kde se říká, že obchodní společnosti jsou právníckými osobami založenými zásadně za účelem podnikání. (Synek, 2003)

S pojmem obchodní společnosti úzce souvisí pojem společník. Společníkem je osoba, která se podílí na podnikání prostřednictvím obchodní společnosti. Podle způsobu účasti na podnikání obchodní společnosti, míře podnikatelského rizika jako i podle oddělenosti od majetku obchodní společnosti se rozlišují tři skupiny obchodních společností:

- a) osobní obchodní společnosti,
- b) kapitálové společnosti,
- c) smíšené společnosti.

Podstatou osobních obchodních společností je osobní účast společníků na podnikání společnosti. Společníci mohou jednat jménem společnosti a ručí neomezeně za její závazky. Zákon u tohoto typu společnosti neukládá kapitálový vklad společníků.

Kapitálové společnosti předpokládají majetkovou účast společníků na podnikání. Zákon jim neukládá osobní účast na podnikání, jejich povinností ze zákona je pouze přinést kapitálový vklad podle společenské smlouvy. Společník se tedy podílí na vytváření základního jmění, avšak podnikatelskou činnost ovlivňuje pouze nepřímo, prostřednictvím valné hromady. Výkon podnikatelské činnosti je svěřen profesionálům, tedy managementu společnosti. Společníci ručí pouze do výše kapitálového vkladu.

Smíšené obchodní společnosti nesou některé znaky osobních a některé znaky kapitálových společností.

Dále podnikatelé mají možnost využívat různé formy sdružování ke společnému podnikání. Ty však jsou již na smluvní bázi. Jedná se např. o možnost uzavření smlouvy o tichém společenství. V tomto případě se nejedná o obchodní společnost, ale o závazkový vztah mezi podnikateli.

2.3 Jednotlivé formy podnikání

Každá z jednotlivých forem podnikání je spíše vhodná pro vyhraněný a konkrétní druh činnosti a rozsah podnikatelských aktivit. V této kapitole charakterizujeme jednotlivé formy podnikání:

- samostatná fyzická osoba,
- spolupracující osoba,
- podnikající manžel,
- sdružení,
- tiché společenství,
- veřejná obchodní společnost,
- komanditní společnost,
- společnost s ručením omezeným,
- akciová společnost,
- družstvo,
- neziskové organizace.

2.3.1 Samostatná fyzická osoba

Podnikání samostatných fyzických osob můžeme rozdělit na:

- podnikání na základě živnostenského oprávnění,
- podnikání na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních právních předpisů,
- provozování zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství.

2.3.1.1 Živnost

Živnost je definována v živnostenském zákoně jako soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem (par.2 ŽZ). Živnostmi nejsou činnosti vyjmenované v par.3, tj.například činnosti lékařů, notářů, auditorů a daňových poradců, makléřů, přírodních léčitelů apod.

Živnost může provozovat fyzická nebo právnická osoba, splní-li podmínky stanovené živnostenským zákonem. Tyto podmínky je možno označit jako podmínky provozování živnosti. Jejich splnění je předpokladem pro vznik živnostenského oprávnění, ale i pro provozování živnosti jako takové. Mezi subjekty oprávněné k provozování živnosti patří i fyzické osoby s bydlištěm mimo území České republiky nebo fyzická osoba, jíž byl udělen azyl.

Podmínky provozování živnosti, které vymezuje živnostenský zákon jsou dvojí, a to všeobecné a zvláštní.

Všeobecné podmínky provozování živnosti

Všeobecnými podmínkami provozování živnosti fyzickými osobami jsou:

- a) dosažení věku 18 let,
- b) způsobilost k právním úkonům,
- c) bezúhonnost,

- d) předložení dokladu o tom, že fyzická osoba, pokud na území České republiky podniká nebo podnikala, nemá daňové nedoplatky. Doklad vyhotoví místně příslušný finanční úřad,
- e) předložení dokladu o tom, že fyzická osoba, pokud na území České republiky podniká nebo podnikala, nemá nedoplatky na platbách pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pokud tento zákon nestanoví jinak. (par.6 odst.1)

Tyto podmínky musí splňovat všechny podnikatelské subjekty pro všechny živnosti, bez ohledu, zda jsou to živnosti ohlašovací nebo koncesované. Nesplnění některé ze všeobecných podmínek stanovených pro podnikání, je u živností ohlašovacích důvodem k vydání rozhodnutí, že živnostenské oprávnění ohlášením nevzniklo, nebo, že ohlašovatel nesplňuje podmínky pro vznik živnostenského oprávnění (par.47 odst.6 ŽZ). U koncesovaných živností je tato skutečnost důvodem k zamítnutí žádosti o udělení koncese (par.53 odst.2 ŽZ). V případě, že podnikatel byl pravomocně odsouzen pro některý trestný čin uvedený v ustanovení par.6 ŽZ, nesplňuje podmínku bezúhonnosti, což je důvodem pro zrušení živnostenského oprávnění.

Zvláštní podmínky provozování živnosti

Zvláštními podmínkami provozování živnosti jsou odborná nebo jiná způsobilost, pokud ŽZ nebo jiný právní předpis nestanoví jinak. Odborná způsobilost je stanovena pro některé skupiny živností nebo pro některé jednotlivé živnosti, přičemž hlavním kvalifikačním předpokladem je vzdělání v oboru a praxe.

Provozování živnosti průmyslovým způsobem

Živnostenský zákon umožňuje rovněž v par.7a provozování živnosti průmyslovým způsobem. Konkrétně se tím rozumí, že se jedná o pracovní proces zahrnující více dílčích činností, které sami o sobě naplňují znaky živnosti, avšak k výkonu dílčích prací se využívá organizační oddělení apod. Oprávnění k provozování živnosti průmyslovým způsobem tedy umožňuje získání pouze jednoho oprávnění, nikoliv několik živnostenských oprávnění na jednotlivé činnosti. Předpokladem, aby Živnostenský úřad vydal živnostenské oprávnění tohoto typu je jednoznačné vymezení činnosti. (Synek,2003)

Překážky provozování živnosti

Živnost nemůže provozovat fyzická nebo právnická osoba, na jejíž majetek byl prohlášen konkurz, jestliže soudem rozhodnuto, že provozování podniku musí být ukončeno. Nebo konkurz byl sice již ukončen, avšak po dobu 3 let po ukončení konkursu v případě, že majetek úpadce nepostačoval k úhradě nákladů konkursu. Živnost nemůže dále provozovat fyzická nebo právnická osoba, vůči níž byl návrh na prohlášení konkursu zamítnut pro nedostatek majetku. U těch fyzických a právnických osob, u nichž byl prohlášen konkurz na majetek a konkurzní řízení nebylo ukončeno, může činit úkony související se vznikem, změnou nebo zrušením živnostenského oprávnění jen s písemným souhlasem správce konkurzní podstaty. Dále pak živnost nelze provozovat v případě, že fyzické osobě byl soudem nebo správním orgánem uložen zákaz provozování živnosti v oboru nebo příbuzném oboru dokud zákaz trvá. (par.8 ŽZ)

Rozdělení živností

Živnosti jsou:

- a) ohlašovací, které při splnění stanovených podmínek smějí být provozovány na základě ohlášení,
- b) koncesované, které smějí být provozovány na základě koncese.

Ohlašovací živnosti jsou:

- a) řemeslné, je-li podmínkou provozování živnosti odborná způsobilost, která se prokazuje např. výučním listem z příslušného tříletého učebního oboru, vysvědčením o ukončení studia příslušného studijního oboru, vysvědčením o maturitní zkoušce apod. a praxí (hodinářství, truhlářství, řeznictví, hostinská činnost...)
- b) vázané, je-li podmínkou provozování živnosti odborná způsobilost, která je stanovena pro každou živnost samostatně (např.výroba, montáž a opravy tlakových zařízení, kotlů apod.). Vázané živnosti jsou uvedené v příloze č.2 živnostenského zákona.
- c) volné, kdy odborná způsobilost není stanovena (všechny ostatní živnosti).

Koncesované živnosti

Koncesované živnosti se mohou vykonávat jen na základě tzv.koncese (povolení), kterou uděluje živnostenský úřad. Její udělení vyžaduje, aby uchazeč měl požadované

vzdělání, absolvoval speciální kurzy apod. Koncesovanou živností je např. vývoj, výroba, opravy zbraní, střeliva, provozování střelnic, pohřební služby, služby soukromých detektivů aj.

Živnostenské oprávnění

Vznik práva provozovat živnost je spojeno se dvěma skutečnostmi. Je důležité, v jaké živnosti bude fyzická nebo právnická osoba podnikat, a který z těchto subjektů bude živnost provozovat. Živnostenské oprávnění u ohlašovacích živností, vzniká ze zákona dnem ohlášení nebo pozdějším dnem, který ohlašovatel v ohlášení uvede jako den vzniku živnostenského oprávnění, pokud splňuje podmínky provozování živnosti a živnost řádně ohlásí příslušnému živnostenskému úřadu. Řádným ohlášením je míněno ohlášení bez závad, nebo případ, kdy závady ohlášení jsou fyzickou nebo právnickou osobou ve stanovené lhůtě odstraněny.

Živnostenské oprávnění u koncesovaných živností vzniká dnem, kdy rozhodnutí o udělení koncese nabude právní moci, není-li stanoven pozdější den. U tohoto druhu živností je vznik práva provozovat živnost vázán na nabytí právní moci příslušného rozhodnutí, v souladu se správním řádem. Uvedený způsob vzniku živnostenského oprávnění se vztahuje na české právnické osoby (které jsou již zapsány do obchodního rejstříku, nebo se do obchodního rejstříku nezapisují) a české fyzické osoby. U zahraničních osob se vznik živnostenského oprávnění spojuje s jejich zápisem do obchodního rejstříku, což znamená, že těmto osobám, vzniká živnostenské oprávnění pro všechny živnosti až dnem zápisu do obchodního rejstříku. Tímto dnem se také živnostenský list nebo koncesní listina stávají průkazem živnostenského oprávnění.

Povinnosti podnikatele

Základní povinnosti podnikatele, které přímo souvisí s provozováním živnosti jsou soustředěny v živnostenském zákoně soustředěny do §31. Patří mezi ně např.:

- povinnost pro účely doručování písemností viditelně označit obchodním jménem a identifikačním číslem místo podnikání, liší-li se od bydliště,
- povinnost prokázat kontrolnímu orgánu na jeho žádost způsob nabytí prodávaného zboží nebo materiálu používaného k poskytování služeb,
- odpovědnost podnikatele za to, že jeho zaměstnanci prokázali splnění podmínky bezúhonnosti, pokud zákon nebo jiný zvláštní předpis tuto podmínku vyžaduje,

- povinnost mít v provozovně pro účely kontroly průkaz živnostenského oprávnění apod.

Zánik živnostenského oprávnění

Živnostenské oprávnění může zaniknout pouze z důvodů, které jsou taxativně uvedeny v §57 živnostenského zákona. Živnostenské oprávnění zaniká:

- a) smrtí podnikatele, nepokračují-li v živnosti dědicové nebo správce dědictví,
- b) zánikem právnické osoby,
- c) uplynutím doby, pokud živnostenský list nebo koncesní listina byly vydány na dobu určitou,
- d) výmazem zahraniční osoby z obchodního rejstříku,
- e) stanoví-li tak zvláštní právní předpis,
- f) rozhodnutím živnostenského úřadu o zrušení živnostenského oprávnění.

Živnostenský rejstřík

Živnostenský rejstřík (§60) je seznam, do kterého živnostenské úřady zapisují zákonem stanovené údaje o podnikatelích. Má část veřejnou a neveřejnou.

Oznamovací povinnost

Jak u ohlašovacích, tak u koncesovaných živností je podnikatel povinen oznámit živnostenskému úřadu všechny změny, které se týkají údajů a dokladů, které jsou stanoveny pro ohlášení živnosti nebo jako náležitosti žádosti o koncesi , a předložit doklady o nich do 15 dnů ode dne jejich vzniku (§ 49 a 56 ŽZ).

2.3.1.2 Podnikání podle zvláštních právních předpisů

Do této skupiny řadíme osoby, které podnikají podle zvláštních právních předpisů. Patří sem především :

- daňoví poradci,
- auditoři,
- advokáti,
- lékaři,

- stomatologové,
- veterináři,
- lékárníci,
- notáři apod.

Tyto osoby dostávají oprávnění k podnikání zpravidla od odborné profesní organizace s povinným členstvím (komora), zřízené zvláštním zákonem na základě prokázané odborné kvalifikace (úspěšně složené zkoušky, atestace apod.) a jsou zapsáni do seznamu vedeného komorou. Patří k nim:

- Komora daňových poradců podle zákona č.523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR,
- Česká lékařská komora, Česká stomatologická komora a Česká lékárnická komora zřízené podle zákona č.220/1991 Sb.,
- Komora auditorů podle zákona č.254/2000 Sb., o auditorech,
- Česká advokátní komora podle zákona č.85/1996 Sb., o advokacii,
- Notářská komora podle zákona č.358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti.

2.3.1.3 Zemědělská výroba

Zemědělskou výrobu provozují samostatně hospodařící rolníci na základě registrace v evidenci samostatně hospodařících rolníků vedené příslušným obecním úřadem (podle §12a zákona č.219/1991 Sb., o soukromém podnikání občanů). Samostatně hospodařící rolník provozuje zemědělskou výrobu vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost.

Zemědělskou výrobou se rozumí:

- a) zemědělská prvovýroba (rostlinná výroba, živočišná výroba, chov laboratorních, domácích a zoologických zvířat)
- b) výroba osiv a sadby, školkařských výpěstků,
- c) produkce chovných a plemenných zvířat
- d) hospodaření na lesních pozemcích,
- e) chov ryb, rybolov a pěstování rostlin na vodní ploše,

- f) prodej, úprava a zpracování vlastních nebo převážně vlastních výrobků ze zemědělské výroby,
- g) příležitostné poskytování prací, služeb nebo výkonů prováděných v souvislosti se zemědělskou výrobou, při nichž se využívá prostředků a zařízení sloužících zemědělské výrobě podnikatele, zpravidla v době, kdy nejsou pro tuto výrobu plně využívány.

Za zemědělskou výrobu se nepovažují práce výrobní povahy formou dodávek, např. těžba a přibližování dřeva, pokud ji podnikatel provádí dodavatelsky na zakázku vlastníků nebo nájemců lesního pozemku.

2.3.2 Spolupracující osoba

Podnikající FO může ke své činnosti přizvat i tzv. spolupracující osobu. S tímto právním institutem se setkáváme pouze ve finančním právu (daňové zákony, zákony o sociálním a zdravotním pojištění). Spolupracující osobou může být pouze manžel (manželka) a ostatní osoby žijící v domácnosti s podnikatelem (druh, družka, syn, dcera a další členové rodiny). Podnikatelské oprávnění musí mít a osobou podnikatele zůstává jen a pouze ona jediná (původní) FO. Při použití institutu spolupráce by mělo dojít k reálné spolupráci spolupracující osoby s podnikatelem.

Spolupracující osoba nemusí mít ke své spolupráci žádné oprávnění (živnostenské či jiné), přesto však určité úkony, aby její činnost byla v souladu se zákony, musí učinit. Spolupracující osoba musí zahájení spolupráce oznámit jak příslušnému správci daně (do 30 dnů poté, co začne spolupracovat), tak i správě sociálního zabezpečení (do 8 dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž začne spolupracovat) a své zdravotní pojišťovně.

Účetnictví, případně daňovou evidenci vede pouze podnikající FO, kdežto spolupracující osoba ani účetnictví ani daňovou evidenci nevede.

2.3.3 Podnikající manžel

Tuto kategorii nelze považovat za samostatnou formu podnikání. V tomto případě mohou nastat dvě situace, buďto podniká jen jeden z manželů, nebo podnikají oba. I když oba manželé podnikají odděleně, není vyloučena současná vzájemná spolupráce. Toto podnikání s sebou přináší jedinečnosti, které by si měli manželé předem uvědomit. Hlavním důvodem je existence tzv. společného jmění manželů.

Mezi manžely lze opět s výhodou využít možnosti rozdělení příjmů a výdajů z podnikání z titulu jejich spolupráce. Podnikají-li oba manželé odděleně, je přípustné, aby jeden z nich vedl účetnictví a druhý vedl daňovou evidenci.

Manželé mohou také v rámci svého podnikání používat některý majetek společně. Pokud jde o nemovitost nebo movitou věc ve společném jmění manželů, která je využívána pro podnikání jedním z manželů nebo oběma manželi, vkládá tuto nemovitost nebo movitou věc do obchodního majetku jen jeden z manželů. Pokud je ale tato nemovitost nebo movitá věc využívána pro podnikání oběma manželi, lze výdaje (náklady) s ní související rozdělit mezi oba manžele v poměru, v jakém ji využívají při své podnikatelské činnosti.

2.3.4 Sdružení

Smyslem sdružení osob je, že několik osob se sdruží, aby se společně přičinili o dosažení sjednaného účelu. Právní řešení sdružení nalezneme v §§829 až 841 ObčZ. Smlouva o sdružení zakládá společenství osob bez právní subjektivity. Založením sdružení nevzniká žádný nový právní subjekt, sdružení tedy nemůže být účastníkem právních vztahů, ani mít práva a závazky, tzn. že nemůže nic vlastnit, prodávat ani darovat, nemá právní subjektivitu. Smlouvou o sdružení se může několik osob, fyzických nebo právnických, spojit, aby společně dosáhly sjednaného účelu.

Základní znaky sdružení

Cílem sdružení mohou být činnosti jak charakteru podnikatelského, tak i nepodnikatelského. V případě, že sdružení je založeno za účelem společného podnikání, musí mít každý účastník příslušné živnostenské oprávnění.

Ve smlouvě o sdružení se její účastníci vedle pracovní činnosti mohou zavázat k poskytnutí peněz nebo věcí pro účely sdružení. Nebude-li ve smlouvě určena výše, platí, že účastníci jsou povinni poskytnout stejné hodnoty. Smlouvou pověří účastníci některého z účastníků správou poskytnutého majetku. Pokud není pověření, nakládá s poskytnutými hodnotami účastník, který je poskytl.

Účastníci sdružení se mohou ve smlouvě dohodnout na názvu sdružení, který však nelze považovat za obchodní firmu, i když sdružení bylo založeno k podnikatelským účelům. Za závazky vzniklé činností sdružení vůči třetím osobám ručí účastníci sdružení společně a nerozdílně. Za sdružení vystupuje vůči třetím osobám osoba tím pověřená ve smlouvě, jinak má oprávnění jednat každý z účastníků. Nevyplývá-li ze smlouvy něco jiného, rozhodují účastníci o obstarávání společných věcí jednomyslně.

V případě, že kromě účastníků sdružení pracují pro sdružení i další zaměstnanci, uzavírá pracovní poměry s těmito zaměstnanci některý z účastníků sdružení. Tento účastník sdružení pak plní funkci zaměstnavatele, tzn. přihlásí zaměstnance k platbě pojistného na všeobecné zdravotní pojištění a k pojištění na sociální zabezpečení, registruje se jako plátce k dani z příjmů ze závislé činnosti a odvádí zálohy na daň z příjmů a pojistné za tyto zaměstnance dle příslušných zákonných předpisů. Veškeré mzdy a pojistné zaplacené tímto účastníkem sdružení lze pak považovat za společné daňové výdaje sdružení, které se po skončení zdaňovacího období rozdělí na jednotlivé účastníky sdružení.

Uzavření smlouvy o sdružení

Občanský zákoník nepředepisuje písemnou formu smlouvy o sdružení. Platná je tedy i smlouva ústní. Pokud je smlouva uzavřena pouze ústně, zjednodušuje to na jedné straně vztahy mezi podnikateli, na druhé straně přispívá k právní nejistotě v podnikatelských vztazích. Doporučuje se tedy uzavřít smlouvu o sdružení písemně.

Náplní smlouvy o sdružení by mělo být zejména:

- označení účastníků sdružení,
- účel sdružení,
- sídlo a název sdružení,
- způsob jednání za sdružení,
- správa majetku poskytnutého účastníky do sdružení,
- způsob rozdělení podílu na výsledku hospodaření sdružení,
- způsob rozdělení spoluvlastnických podílů na majetku získaném činností v rámci sdružení,
- disponování s prostředky na účtu sdružení,
- vedení účetnictví, resp. daňové evidence,
- způsob vystoupení ze sdružení,
- podmínky vyloučení ze sdružení,
- způsob zániku sdružení,
- organizace sdružení, rozdělení pravomocí a odpovědnosti účastníků.

Majetkové vztahy účastníků sdružení

Poskytnutí majetkových hodnot do sdružení není chápáno jako vklad účastníků do sdružení, protože sdružení je subjektem bez právní subjektivity, a proto se nemůže stát vlastníkem těchto majetkových hodnot a nemůže ani majetek ze své činnosti nabývat. Vlastnické vztahy k poskytnutému majetku do sdružení řeší ustanovení §833 ObčZ takto:

- finanční prostředky a jiné věci určené podle druhu pro potřeby sdružení jsou v podílovém spoluvlastnictví všech účastníků sdružení. Poskytnutím tohoto majetku pro účely sdružení zanikne účastníkovi, který ho poskytuje, vlastnické právo a tento účastník se stává podílovým spoluvlastníkem. Mezi věci určené podle druhu počítáme ty věci, které jsou svou povahou a vlastnostmi zastupitelné a lze je běžně nahradit jinými věcmi téhož druhu a jakosti, např. zásoby, suroviny, materiál, zboží apod.
- věci jednotlivě určené a poskytnuté pro účely sdružení zůstávají i nadále ve vlastnictví účastníka sdružení, přičemž ostatní účastníci sdružení mohou tyto věci bezplatně užívat v rámci činnosti pro sdružení. Mezi věci určené jednotlivě

patří věci označené výrobním číslem, státní poznávací značkou apod., např. dopravní prostředky, počítače, nemovitosti, stroje apod.

Ukončení činnosti sdružení

K ukončení činnosti sdružení může dojít:

- rozpuštěním sdružení,
- uplynutím doby, na kterou bylo sdružení založeno,
- dosažením účelu, pro který bylo sdružení založeno,
- vystoupením jednoho z účastníků ze sdružení v případě, že sdružení bylo založeno pouze dvěma účastníky.

Každý účastník může ze sdružení vystoupit. Nemůže tak však učinit v nevhodné době a k újmě ostatních členů sdružení. Z vážných důvodů však může vystoupit kdykoliv. Účastník sdružení může být ze sdružení ze závažných důvodů také vyloučen. Účastník, který ze sdružení vystoupil nebo byl vyloučen, i nadále odpovídá za závazky z činnosti sdružení, které vznikly do dne jeho vystoupení nebo vyloučení.

Z výše uvedeného vyplývá i dvojitý způsob majetkového vypořádání:

- a) vypořádání účastníka v případě jeho vystoupení nebo vyloučení ze sdružení se řídí ustanovením §839 ObčZ, který stanoví, že účastníkovi, který vystoupil nebo byl vyloučen, se vrátí věci vnesené do sdružení a vyplatí podíl na majetku v penězích podle stavu v den vystoupení nebo vyloučení. Předmětem tohoto vypořádání je majetek dvojího původu – jednak je to majetek, který účastník poskytl do sdružení při jeho vzniku, a jednak je to majetek získaný při výkonu společné činnosti sdružení.
- b) vypořádání účastníků v případě rozpuštění sdružení se řídí §841 ObčZ. Účastníci sdružení mají nárok na vrácení hodnot poskytnutých k účelu sdružení a vypořádají se mezi sebou o majetek získaný výkonem společné činnosti sdružení způsobem stanoveným ve smlouvě, jinak rovným dílem. Při skončení účasti jednoho z účastníků sdružení o dvou účastnících dochází vždy k zániku sdružení a na majetkové vypořádání je nutné aplikovat §841 ObčZ.

Předmětem vypořádání je majetek poskytnutý ke společné činnosti sdružení jednotlivými účastníky sdružení (věci určené jednotlivě a věci určené podle druhu) i majetek získaný společným podnikáním ve sdružení, který je ve spoluvlastnictví účastníků.

2.3.5 Tiché společenství

Tichá společnost se ve vztahu ke třetím osobám nejeví jako společnost, protože navenek vystupuje pouze podnikatel, na jehož podnikání se tichý společník účastní.

Podstata tzv. tiché společnosti spočívá v tom, že se tichý společník účastní na podnikatelské činnosti jiného podnikatele pouze svým vkladem. Osobně se podnikání neúčastní. Vůči třetím osobám vznikají z podnikání práva a povinnosti pouze podnikateli.

Vznik tiché společnosti

Tichá společnost vzniká na základě písemné smlouvy, která je upravena v §§ 673 až 681 ObchZ. Smlouvou o tichém společenství se zavazuje tichý společník poskytnout podnikateli určitý vklad a podílet se jím na jeho podnikání a podnikatel se zavazuje k placení části čistého zisku po odečtení povinného přídělu do rezervního fondu, je-li podnikatel povinen tento fond vytvářet, vyplývající z podílu tichého společníka na výsledku podnikání. Ve smlouvě o tichém společenství musí být dohodnutý rozsah účasti tichého společníka na zisku a ztrátě stejný. (§ 673 ObchZ)

Tichým společníkem i podnikatelem může být osoba fyzická nebo právnická.

Vklady tichého společníka

Předmětem vkladu tichého společníka může být:

- určitá peněžní částka,
- určitá věc,
- právo nebo jiná využitelná věc při podnikání.

Tichý společník je povinen předmět vkladu předat podnikateli nebo mu umožnit jeho využití při podnikání v době smluvené, jinak bez zbytečného odkladu po uzavření smlouvy.

Převzetím věci se stává podnikatel jejím vlastníkem. Smlouva může stanovit něco jiného. Je-li předmětem vkladu nemovitost, vlastnické právo na podnikatele nepřechází. Podnikatel je však oprávněn tuto nemovitost užívat po dobu trvání smlouvy. Je-li předmětem vkladu právo a smlouva nestanoví něco jiného, je podnikatel oprávněn podobu trvání smlouvy k jeho výkonu.

Jak již bylo uvedeno výše, tichý společník se na podnikání podnikatele účastní pouze svým vkladem. Vůči třetím osobám nemá žádné závazky (ani práva). Výjimku však tvoří tyto případy:

- jméno tichého společníka je obsaženo ve firmě podnikatele,
- tichý společník prohlásí osobě, s níž podnikatel jedná o uzavření smlouvy, že oba podnikají společně.

Ve výše uvedených případech tichý společník ručí za závazky podnikatele.

Práva a povinnosti tichého společníka

Tichý společník nemá ani práva ani povinnosti společníka společnosti. Jde o práva zcela samostatná. Patří sem:

- právo nahlížet do obchodních dokladů a účetních záznamů týkajících se podnikání, na němž se účastní,
- právo požadovat stejnopis účetní závěrky,
- právo na podíl na zisku,
- povinnost nést podíl na ztrátě.

Podíl na zisku a ztrátě

Pro určení podílu tichého společníka na výsledku podnikání je rozhodná účetní závěrka. Nárok na podíl ze zisku vzniká do 30 dnů po vyhotovení účetní závěrky. Je-li podnikatelem právnická osoba, běží tato lhůta od schválení této závěrky v souladu s jejími

stanovami, společenskou smlouvou nebo zákonem. Při pozdější ztrátě není společník povinen přijatý podíl na zisku vracet. (§ 676 ObchZ)

O podíl na ztrátě se zkracuje vklad tichého společníka. O podíl na zisku v dalších letech se snížený vklad zvyšuje a nárok na podíl na zisku vzniká společníku po dosažení původní výše vkladu. Tichý společník není povinen při podílu na ztrátě z podnikání svůj vklad doplňovat a na ztrátě se účastní jen do výše svého vkladu.

Zánik účasti tichého společníka

Účast tichého společníka na podnikání zaniká:

- uplynutím doby, na kterou byla smlouva uzavřena,
- výpovědí, nebyla-li smlouva uzavřena na dobu určitou,
- dosáhne-li podíl tichého společníka na ztrátě výše jeho vkladu,
- ukončením podnikání, na něž se smlouva vztahuje,
- prohlášením konkursu na majetek podnikatele nebo zamítnutím návrhu na prohlášení tohoto konkursu pro nedostatek majetku,
- prohlášením konkursu na majetek tichého společníka.

Výpovědní lhůtu stanoví smlouva. Nemá-li smlouva žádnou úpravu, lze ji vypovědět nejpozději šest měsíců před koncem kalendářního roku. Po zániku smlouvy je podnikatel povinen tichému společníkovi vklad zvýšený nebo snížený o jeho podíl na výsledku podnikání.

2.3.6 Veřejná obchodní společnost

Obchodní zákoník definuje veřejnou obchodní společnost v § 76 jako společnost, ve které alespoň dvě osoby podnikají pod společnou firmou a ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem. Společníkem veřejné obchodní společnosti může být fyzická i právnická osoba. Společnost musí mít alespoň dva společníky, maximální počet společníků obchodní zákoník neomezuje.

Fyzická osoba musí splňovat všeobecné podmínky provozování živnosti podle živnostenského zákona. Pokud je společníkem právnická osoba, vykonává práva a povinnosti spojená s účastí ve společnosti její statutární orgán.

Založení a vznik veřejné obchodní společnosti

Veřejná obchodní společnost se vždy zakládá společenskou smlouvou. Smlouva musí mít písemnou formu a podpisy zakladatelů pod ní musí být úředně ověřeny. K založení veřejné obchodní společnosti dochází účinností společenské smlouvy. Společenská smlouva nabývá účinnosti dnem svého uzavření, pokud zakladatelé neodložili účinnost smlouvy na pozdější dobu. Společnost vzniká jako právnická osoba až zápisem do obchodního rejstříku. Od tohoto okamžiku může společnost nabývat práv a povinností, zavazovat se a může být účastníkem soudního, správního, či jiných řízení.

Podle § 78 odst.1 musí společenská smlouva obsahovat:

- firmu a sídlo společnosti,
- určení společníků: u PO firma nebo název a sídlo, u FO jméno a bydliště,
- předmět podnikání společnosti.

Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku podepisují všichni společníci a přikládá se k němu společenská smlouva.

Práva a povinnosti společníků

Práva a povinnosti společníků se řídí společenskou smlouvou. K její změně je třeba souhlasu všech společníků. Společenská smlouva může určit, že k její změně postačuje souhlas většiny společníků.

Povinnosti společníků:

- vkladová povinnost společníků (§ 80)- společník je povinen vklad splatit ve lhůtě stanovené smlouvou, může vložit i více vkladů, ty se pro účely výpočtu podílu sčítají,
- podílet se na úhradě ztráty společnosti (§ 82) – všichni společníci rovným dílem,
- podílet se osobně na podnikatelských aktivitách společnosti – ve společenské smlouvě musí být uvedeny konkrétní činnosti, které budou společníci vykonávat a spolupráce mezi nimi,

- zdržet se konkurenčního jednání.

Práva společníků:

- právo na podíl na zisku – zisk se dělí rovným dílem a je splatný do tří měsíců po schválení roční účetní závěrky, pokud společenská smlouva nestanoví jinak,
- vypořádání společníka se společností v případě zániku účasti společníka na společnosti a v případě zrušení a zániku společnosti samotné,
- právo podílet se na řízení společnosti, u v.o.s. se předpokládá, že řídit společnost budou sami společníci podle zásad, které si mezi sebou ve společenské smlouvě dohodli,
- právo na informace – povinnost společníků, kteří byli pověřeni obchodním vedením společnosti, informovat ostatní společníky o všech záležitostech společnosti, právo nahlížet do všech dokladů společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje.

Ručení za závazky

Základní charakteristikou veřejné obchodní společnosti je neomezené a solidární ručení jejích společníků za závazky společnosti. Podle § 86 ObchZ společnost ručí za své závazky celým svým majetkem. Společníci ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně.

Ručitelský závazek společníků trvá podle zákona celou dobu trvání společnosti, společníci, kteří přistoupili ke společnosti až po jejím vzniku, přejímají ze zákona ručení i za závazky vzniklé v době, kdy ještě společníky nebyly.

Při zániku účasti společníka na společnosti za trvání společnosti ručitelský závazek nezaniká, nýbrž trvá i nadále. Jeho dosah je však omezen pouze na závazky, které vznikly do okamžiku zániku účasti společníka.

Zrušení a zánik společnosti

Právní skutečnosti, které způsobují zrušení společnosti, jsou obecně pro všechny obchodní společnosti upraveny v § 68 odst.3. Společnost se zrušuje:

- uplynutím doby, na kterou byla založena,

- dosažením účelu, pro který byla založena,
- dnem uvedeným v rozhodnutí společníků nebo orgánu společnosti o zrušení společnosti, jinak dnem, kdy toto rozhodnutí bylo přijato, dochází-li ke zrušení společnosti s likvidací,
- dnem uvedeným v rozhodnutí soudu o zrušení společnosti, jinak dnem, kdy toto rozhodnutí nabude právní moci,
- dnem uvedeným v rozhodnutí společníků nebo orgánu společnosti, pokud dochází k zániku společnosti v důsledku fúze, převodu jmění na společníka nebo v důsledku rozdělení, jinak dnem, kdy bylo toto rozhodnutí přijato,
- zrušením konkursu po splnění rozvrhového usnesení nebo zrušením konkursu z důvodu, že majetek úpadce nepostačuje k úhradě nákladů konkursu, nebo
- zamítnutím návrhu na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku.

Kromě těchto případů se společnost zrušuje (§88):

- byla-li smlouva uzavřena na dobu neurčitou, výpovědí společníka podanou nejpozději 6 měsíců před uplynutím účetního období, nestanoví-li společenská smlouva lhůtu jinou,
- rozhodnutím soudu,
- smrtí společníka, ledaže společenská smlouva připouští dědění podílu, podíl zůstavitele zdědil jeho dědic,
- zánikem právnické osoby, která je společníkem, ledaže společenská smlouva připouští přechod podílu na právního nástupce,
- prohlášením konkursu na majetek některého ze společníků nebo zamítnutím návrhu na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku,
- pravomocným nařízením výkonu rozhodnutí postižením podílu některého společníka ve společnosti, nebo vydáním exekučního příkazu k postižení podílu některého společníka ve společnosti po právní moci usnesení o nařízení exekuce,
- zbavením nebo omezením způsobilosti k právním úkonům některého ze společníků,
- jestliže společník přestane splňovat podmínky pro provozování živnosti,
- z dalších důvodů stanovených ve společenské smlouvě.

2.3.7 Komanditní společnost

Komanditní společnost je osobní společností stejně jako veřejná obchodní společnost. Od veřejné obchodní společnosti se však liší existencí dvou druhů společníků, na jejichž účasti je závislá. Pro její vznik a existenci jsou nezbytní tzv. komplementáři, tj. společníci, kteří se ničím neodlišují od společníků v.o.s. – svou vlastní činností realizují účel, pro který byla společnost vytvořena, podmiňují svou přítomností existenci společnosti a ručí neomezeně za její závazky. Společníci druhé skupiny se nazývají komanditisté a jejich účast na společnosti se omezuje na povinný vklad do základního kapitálu společnosti. Nejsou povinni se osobně činnosti společnosti zúčastňovat, existence společnosti na nich nezávisí a jejich ručení za závazky společnosti je pouze omezené. (Eliáš, 2001)

Dosah použití k.s. jako právní formy pro podnikání je široký a zahrnuje malá rodinná společenství, podnikání středního rozsahu a jako právní forma slouží i k provozování rozsáhlých podniků.

Právní charakteristika k.s.

Komanditní společnost je společnost, která je sice osobní společností, ale v podobě komanditistů se u ní objevují i prvky společnosti kapitálové. Z ustanovení § 93 odst. 4 vyplývá, že se ustanovení o veřejné obchodní společnosti použijí přiměřeně i na komanditní společnost, pokud vlastní právní úprava komanditní společnosti nestanoví něco jiného. Právní postavení komanditistů se potom přiměřeně řídí úpravou, která platí pro společníky společnosti s ručením omezeným.

Společníkem se může stát fyzická osoba i osoba právnická. Komplementářem může být jen fyzická osoba, která splňuje všeobecné podmínky provozování živnosti podle živnostenského zákona a u níž není dána překážka provozování živnosti.

Komanditní společnost je právnická osoba, která může být založena jen k podnikatelským účelům (§ 56 odst. 1). Právní forma komanditní společnosti nesmí být využita pro některé speciální druhy podnikání (banky, pojišťovny, investiční společnosti a investiční fondy, penzijní fondy).

Vznik komanditní společnosti

Založení a vznik komanditní společnosti se řídí obecnými pravidly. Společnost se zakládá společenskou smlouvou. Smlouva musí mít písemnou formu a podpisy zakladatelů pod ní musí být úředně ověřeny. K založení komanditní společnosti dochází účinností společenské smlouvy. Společenská smlouva nabývá účinnosti dnem svého uzavření, pokud zakladatelé neodložili účinnost smlouvy na pozdější dobu. Společnost vzniká jako právnická osoba až zápisem do obchodního rejstříku. Od tohoto okamžiku může společnost nabývat práv a povinností, zavazovat se a může být účastníkem soudního, správního, či jiných řízení.

Společenská smlouva obsahovat:

- firmu a sídlo společnosti,
- určení společníků: u PO firma nebo název a sídlo, u FO jméno a bydliště,
- předmět podnikání společnosti,
- určení, kteří ze společníků jsou komplementáři a kteří jsou komanditisté,
- výše vkladu každého komanditisty: komanditisté jsou povinni poskytnout společnosti peněžitý či nepeněžitý vklad, z něhož se – společně s případnými vklady komplementářů – vytváří základní kapitál společnosti. Podle § 58 odst. 2 vytváří komanditní společnost základní kapitál povinně, ale do obchodního rejstříku se jeho výše nezapisuje, neboť práva třetích osob jsou v tomto případě zajištěna neomezeným ručením komplementářů za závazky společnosti. Společenská smlouva musí specifikovat rozsah vkladové povinnosti komanditistů, neboť obchodní zákoník určuje v § 97a jen obecně, že vklad komanditisty musí činit minimálně 5 000 Kč. (Eliáš, 2001)

Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku podepisují všichni společníci a přikládá se k němu společenská smlouva. Kromě společenské smlouvy musí být k návrhu na zápis vždy připojena listina prokazující, že společnost má podnikatelské oprávnění k tomuto předmětu podnikání, který má být do rejstříku zapsán.

Právní postavení společníků komanditní společnosti

Obchodní zákoník neupravuje v rámci regulace komanditní společnosti právní postavení komplementářů, protože pro ně se v plné míře uplatní tatáž oprávnění a povinnosti, která náleží společníkům veřejné obchodní společnosti.

Základní povinností komanditistů je vkladová povinnost. ObchZ v § 97a vymezuje pouze minimální částku vkladu a to 5 000 Kč a určuje, že vklad má být splacen ve lhůtě stanovené společenskou smlouvou, jinak bez zbytečného odkladu po vzniku společnosti, resp. po vzniku účasti komanditisty na společnosti. Vklady jednotlivých společníků nemusí být stejně vysoké. Na rozdíl od komplementářů nemají komanditisté povinnost podílet se na ztrátě společnosti, tuto povinnost jim může uložit jen společenská smlouva. Komplementáři se podílejí na ztrátě společnosti rovným dílem. Na komanditisty nedopadá ani zákaz konkurenčního jednání, nestanoví-li společenská smlouva jinak (§ 99).

Práva společníků:

- právo na podíl na zisku - obě skupiny společníků komanditní společnosti mají právo na podíl na zisku. Je nutno určit, jaký díl zisku připadne komplementářům a jaký díl zisku zůstává pro společnost. Tento díl je potom po zdanění určen pro komanditisty. Toto rozdělení by mělo vyplývat ze společenské smlouvy, pokud však zde není žádné pravidlo uvedeno, určuje zákon, že zisk se dělí na dvě stejné části. Nevyplývá-li ze společenské smlouvy něco jiného, rozdělí si komplementáři část zisku na ně připadající rovným dílem a komanditisté podle výše splacených vkladů (§ 100 ObchZ),
- nárok na podíl na likvidačním zůstatku – upravuje § 104, každý ze společníků má nárok na vrácení částky ve výši splaceného vkladu. Pokud likvidační zůstatek nestačí, mají přednostní právo komanditisté,
- právo podílet se na řízení společnosti – nepřísluší oběma skupinám společníků v totožné míře, k obchodnímu vedení společnosti jsou oprávněni pouze komplementáři, pouze zásadní otázky však řeší komplementáři společně s komanditisty, přičemž každý společník disponuje zásadně jedním hlasem,
- speciálně komanditisté mají právo na informace – podle § 98 mají právo nahlížet do účetních knih a účetních dokladů společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje, popř. ke kontrole zmocnit auditora.

Statutárním orgánem společnosti jsou komplementáři. Pokud ze společenské smlouvy nevyplývá něco jiného, je každý komplementář oprávněn jednat jménem společnosti samostatně.

Ručení společníků za závazky

Neomezené a solidární ručení je charakteristické pro komplementáře, komanditisté ručí jen časově a rozsahově omezeným způsobem. Ručení komplementářů za závazky komanditní společnosti je solidární (na základě § 93 odst. 4 se uplatní úprava v.o.s. - § 86) – věřitel může požadovat plnění závazku na kterémkoli z komplementářů, popř. může podle své úvahy plnění mezi ručitele rozdělit, komplementáři jsou povinni v požadovaném rozsahu svou ručitelskou povinnost splnit. Ručení je dále neomezené – komplementáři jsou povinni použít ke splacení dluhu veškerý svůj majetek.

Ručitelský závazek komanditistů je oproti tomu limitovaný – každý komanditista ručí jen do výše svého vkladu, který ještě nebyl splacen. Teprve zápis splacení celého vkladu do obchodního rejstříku zbavuje komanditistu ručitelského závazku. Vůči sobě nejsou komanditisté v solidárním postavení.

Zrušení a zánik komanditní společnosti

Existence dvojího druhu společníků v komanditní společnosti se bezprostředně projevuje i ve zvláštní úpravě zrušení a zániku společnosti v § 102. Důvody zrušení společnosti uvedené u veřejné obchodní společnosti v § 88 odst.1 se u komanditní společnosti užijí pro komplementáře, protože pouze tyto společníci jsou v postavení obdobném společníkům veřejné obchodní společnosti a jejich přítomnost v komanditní společnosti je tak významná, že s jejím zánikem spojuje zákon zrušení společnosti.

Podle ust. § 102 není komanditista oprávněn ze společnosti vystoupit. Nastanou-li potom u jeho osoby další právní skutečnosti, nevedou ke zrušení společnosti. Jedná se o tyto skutečnosti:

- prohlášení konkursu na majetek komanditisty nebo zamítnutím návrhu na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku,
- pravomocné nařízení výkonu rozhodnutí postižením podílu komanditisty ve společnosti,
- zánik právnické osoby, která je komanditistou,
- ztráta či omezení způsobilosti komanditisty k právním úkonům,
- smrt komanditisty.

Odpadnutí jednoho komanditisty nemá vliv na zánik společnosti, pokud ve společnosti zůstane alespoň ještě jeden komanditista, zánik účasti všech komanditistů se ale projevit musí, neboť není splněn definiční znak společnosti. Potom se společnost ruší rozhodnutím soudu, protože zanikly předpoklady vyžadované zákonem pro vznik společnosti. § 103 dává možnost komplementářům dohodnout se na změně společnosti bez likvidace na veřejnou obchodní společnost.

2.3.8 Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je právnickou osobou, je řazena ke kapitálovým společnostem, vykazuje však některé znaky, jež připomínají společnost osobní. Společníci společnosti již nepřebírají neomezené ručení za závazky společnosti, ale nejsou společnosti odcizeni tak, že by jí nebyli vůbec známi a řízení společnosti by převzaly třetí osoby. Společnost může být založena za účelem podnikání, ale též za účelem jiným.

Právní forma společnosti s ručením omezeným je vhodnou formou pro drobné i střední podnikání, a je proto velmi oblíbená a rozšířená. Může mít podobu vícečlenné i jednočlenné společnosti, hodí se proto pro podnikání členů rodiny i k podnikání veřejnoprávních subjektů, jako jsou např. obce.

Charakteristika společností s ručením omezeným

V obchodním zákoníku definuje společnost s ručením omezeným ustanovení §§ 105-109 pomocí následujících znaků:

- společnost má povinně vytvořený základní kapitál z vkladu společníků, nejnižší přípustná hranice je 200 000 Kč, minimální výše vkladu jednoho společníka je 20 000 Kč,
- společník se na základním kapitálu může zúčastnit pouze jedním vkladem, který sice může být pro jednotlivé společníky stanoven rozdílně, ale částka vkladu vždy musí být dělitelná na celé tisíce,
- společníci ručí za závazky společnosti jen v omezené výši (do výše souhrnu nesplacených částí vkladů) a jen tak dlouho, pokud nebyl v obchodním rejstříku proveden zápis o splacení všech vkladů,

- společnost může být založena jednou osobou a může mít maximálně padesát společníků.

Společníky s společností s ručením omezeným mohou být právnické i fyzické osoby. Do základního kapitálu je možno poskytnout i nepeněžitě vklady. Za trvání společnosti může dojít k poklesu výše vkladu nebo výše základního kapitálu pouze v procesu snižování základního kapitálu.

Vznik společnosti s ručením omezeným

Postup při zakládání podniku se řídí obecnou úpravou uvedenou v obchodním zákoníku. Společnost se zakládá společenskou smlouvou. Jestliže je společnost zakládána jediným zakladatelem, zakládá se společnost zakladatelskou listinnou. Společenská smlouva o založení společnosti musí být vyhotovena ve formě notářského zápisu. K založení dochází účinností společenské smlouvy. Společenská smlouva nabývá účinnosti dnem svého uzavření, pokud zakladatelé neodložili účinnost smlouvy na pozdější dobu. Společnost vzniká jako právnická osoba až zápisem do obchodního rejstříku.

Jednotlivé náležitosti společenské smlouvy jsou upraveny v § 110 ObchZ. Tento výčet je formulován jako minimální nutný obsah společenské smlouvy a navazují na něj další ustanovení, která obsahují podrobnější úpravu některých náležitostí:

- firma a sídlo společnosti,
- určení společníků – identifikační údaje,
- předmět podnikání (činnosti) – vyplývá z účelu, pro který byla společnost založena,
- základní kapitál a vklady,
- identifikace prvních jednatelů a způsob jakým jednají jménem společnosti,
- dozorčí rada, pokud se zřizuje,
- správce vkladu,
- jiné údaje vyžadované obchodním zákoníkem.

Před podáním návrhu na zápis do obchodního rejstříku musí být na každý peněžitý vklad splaceno nejméně 30 %. Celková výše splacených peněžitých vkladů spolu s hodnotou splacených nepeněžitých vkladů musí však činit alespoň 100 000 Kč.

Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku podepisují všichni jednatelé. Návrh musí být doložen:

- společenskou smlouvou nebo zakladatelskou listinou
- doklad o splnění povinností – prohlášení správce vkladu,
- posudek znalce o ocenění nepeněžitých vkladů.

Práva a povinnosti společníků

Základní povinností společníků je povinnost splatit vklad za podmínek a lhůt určené ve společenské smlouvě, nejpozději však do pěti let od vzniku společnosti. Společník, který nesplatil ve lhůtě předepsanou hodnotu peněžitého vkladu, je povinen platit úrok z prodlení ve výši 20 % z nesplacené částky.

Na rozdíl od osobních společností nestanoví obchodní zákoník pro společníky zákaz konkurenčního jednání. Zákaz konkurenčního jednání platí pro členy orgánů společnosti. Společníci společnosti s ručením omezeným již nemají povinnost podílet se osobně na činnosti společnosti. Společníci jsou též povinni uchovávat v tajnosti informace důležité pro podnikání společnosti.

Společníci společnosti mají především právo na podíl na zisku společnosti. Podmínkou realizace tohoto práva je skutečnost, že společnost dosáhla v daném účetním roce zisku a že alespoň část z tohoto zisku byla určena k rozdělení mezi společníky. Splatnost a způsob výplaty by měla určovat společenská smlouva.

Další právo představuje právo na vypořádání, které se člení na právo na vypořádací podíl, pokud účast společníka na společnosti zaniká jinak než převodem a společnost dále trvá, a právo na podíl na likvidačním zůstatku při zrušení společnosti s likvidací. Právo na vypořádací podíl vzniká v následujících případech:

- vyloučení společníka valnou hromadou,
- zánik právnické osoby,
- smrt společníka,
- zrušení účasti společníka na společnosti soudním rozhodnutím,
- vyloučení společníka ze společnosti na základě rozhodnutí soudu,
- ukončení účasti společníka na společnosti dohodou všech společníků.

Společníci neztrácejí právo podílet se na řízení společnosti. §122 odst.1 určuje, že společníci vykonávají svá práva týkající se řízení společnosti a kontroly její činnosti na valné hromadě v rozsahu a způsobem uvedeným ve společenské smlouvě, popř. ve stanovách. Dostatek informací pro kvalifikované rozhodování na valné hromadě zajišťuje společníkům jejich právo na informace.

Orgány společnosti

Právní úprava společnosti nepředpokládá, že by společníci sami řídili a kontrolovali společnost, a vytváří proto soustavu vnitřních orgánů, jejichž činností jsou zmíněné řídicí a kontrolní činnosti. O základních otázkách činnosti a existence společnosti rozhoduje valná hromada. Výkonným a statutárním orgánem společnosti je jeden nebo více jednatelů. Kontrolním orgánem může být dozorčí rada, její vytvoření však není povinné.

Valná hromada

Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti. Do její působnosti patří:

- schválení jednání učiněných jménem společnosti před jejím vznikem,
- schvalování účetní závěrky,
- schvalování stanov a jejich změn,
- rozhodování o změně společenské smlouvy,
- rozhodování o změnách výše základního kapitálu,
- jmenování, odvolání a odměňování jednatelů,
- jmenování, odvolání a odměňování členů dozorčí rady,
- vyloučení společníka,
- jmenování, odvolání a odměňování likvidátora a rozhodování o zrušení společnosti s likvidací,
- schvalování dispozic podniku či zastavení podniku,
- další otázky, které do působnosti valné hromady svěřuje zákon nebo společenská smlouva.

Společník se zúčastňuje jednání valné hromady osobně a nebo v zastoupení. Valná hromada je schopná usnášení, jsou-li přítomni společníci, kteří mají alespoň polovinu všech hlasů. Každý společník má jeden hlas na každých 1 000 Kč svého vkladu, neurčuje-li společenská smlouva jiný počet hlasů.

Valnou hromadu svolávají jednatelé nejméně jednou za rok. Valná hromada, která schvaluje řádnou účetní závěrku, se musí konat nejpozději do šesti měsíců od posledního dne účetního období. Valnou hromadu upravují §§ 125-131 ObchZ.

Jednatelé

Jednatelé jsou statutárním orgánem společnosti. Je jim svěřeno obchodní vedení společnosti, rozhodují tedy o běžných záležitostech provozu společnosti, ale současně vykonávají i zákonem vymezené funkce, které se týkají postavení společnosti jako právnické osoby.

Jednatele si ustanovují sami společníci na valné hromadě z řad společníků nebo jiných fyzických osob. K rozhodnutí o obchodním vedení společnosti, má-li společnost více jednatelů, se vyžaduje souhlas většiny jednatelů, nestanoví-li společenská smlouva jinak. §135 určuje jednatelům povinnost zajistit řádné vedení předepsané evidence a účetnictví, vést seznam společníků a informovat společníky o záležitostech společnosti.

Pro jednatele platí zákaz konkurence. Nevyplývá-li ze společenské smlouvy nebo stanov další omezení, jednatel nesmí:

- a) podnikat v oboru stejném nebo obdobném oboru podnikání společnosti,
- b) zprostředkovávat nebo obstarávat pro jiné osoby obchody společnosti,
- c) účastnit se na podnikání jiné společnosti jako společník s neomezeným ručením nebo jako ovládající osoba jiné osoby se stejným nebo obdobným předmětem podnikání, a
- d) vykonávat činnosti jako statutární orgán nebo člen statutárního nebo jiného orgánu jiné právnické osoby se stejným nebo s obdobným předmětem podnikání, ledaže jde o koncern.

Dozorčí rada

Zřízení dozorčí rady u společnosti s ručením omezeným závisí na vůli společníků vyjádřené ve společenské smlouvě. většina společností, hlavně menších, dozorčí radu nezřizuje. Rozsah působnosti dozorčí rady je uveden v § 138, jedná se především o dohlížení na činnost jednatelů, nahlížení do účetních knih, podávání zpráv valné hromadě apod.

Zrušení a zánik společnosti

Kromě obecných důvodů pro zrušení společnosti uvedených v § 68 ObchZ se společnost zrušuje:

- a) rozhodnutím soudu, nesvědčí-li společenská smlouva rozhodnutí o zrušení společnosti do působnosti valné hromady. Společnost se ruší dohodou všech společníků, jež musí mít formu notářského zápisu,
- b) z jiných důvodů uvedených ve společenské smlouvě.

Při zrušení společnosti s likvidací, má každý společník nárok na podíl na likvidačním zůstatku. Tento podíl se určuje poměrem obchodních podílů, nestanoví-li společenská smlouva něco jiného.

Likvidace není nutná, pokud jmění společnosti přechází na jejího právního nástupce. V tomto případě jde o tzv. přeměny společnosti s ručením omezeným, kdy se právním nástupcem zrušené společnosti může stát jiná obchodní společnost nebo nově vzniklá obchodní společnost nebo společník původní obchodní společnosti. Zánik společnosti upravují §§ 153a-e ObchZ.

2.3.9 Akciová společnost

Ustanovení § 154 odst.1 charakterizuje akciovou společnost jako společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Společnost odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem. Akcionáři neručí za závazky společnosti.

Správu společnosti a provoz jejího podniku zajišťuje profesionální a placený aparát (management). Společníci (akcionáři) se na řízení společnosti podílejí především účastí na jejím vrcholném orgánu, valné hromadě, a k přijetí jejich rozhodnutí se nevyžaduje jednomyslnost, valná hromada se usnává podle většinového principu, přičemž počet hlasů každého akcionáře podmiňuje síla jeho kapitálového podílu na základním kapitálu.

Společenská smlouva v akciové společnosti má zvláštní pojmenování. Základní právní dokument upravující vnitřní a členské poměry společnosti se označuje stanovy.

Akcie

Akcie je cenný papír, do něhož se vtělují práva a povinnosti akcionáře vůči akciové společnosti. Akcie upravují §§ 155 a 156 ObchZ. Akcie mohou být vydány v souladu se zvláštním zákonem v listinné nebo zaknihované podobě. Akcie musí obsahovat:

- firmu a sídlo společnosti,
- jmenovitou hodnotu,
- označení formy akcie, u akcie na jméno firmu, název nebo jméno akcionáře,
- výši základního kapitálu a počet akcií k datu emise akcie,
- datum emise.

Akcie existují ve dvou formách – jako akcie na jméno a jako akcie na majitele. Akcie lze vydávat v různých druzích. Nejběžnější jsou akcie kmenové, jsou to akcie standardní, se kterými žádná zvláštní práva spojena nejsou. S prioritními akciemi se spojuje zvláštní majetková výhoda – majitelům náleží přednostně dividenda nebo privilegovaný podíl na likvidačním zůstatku. Zaměstnanecké akcie již byly zákonem zrušeny.

Založení a vznik společnosti

Akciovou společnost může založit i jediná společnost: avšak jen osoba právnická. V ostatních případech se vyžadují zakladatelé nejméně dva. (§ 162 ObchZ)

Proces zakládání společnosti je komplikovaný. Jeho náročnost je přímo úměrná složitě vnitřní struktuře společnosti. Pro založení se vyžadují čtyři dílčí kroky:

- a) uzavření zakladatelské smlouvy,
- b) a vyhotovení návrhu stanov společnosti,
- c) zajištění (upsání a alespoň částečné splacení) vkladů do základního kapitálu,
- d) kolektivní rozhodnutí zúčastněných osob o založení společnosti a o jejích stanovách, spojené s rozhodnutím o prvním personálním obsazení orgánů společnosti.

V obchodním zákoníku je založení společnosti upraveno jako založení společnosti s veřejnou nabídkou akcií – základní kapitál musí činit alespoň 20 000 000 Kč, nebo jako založení společnosti bez veřejné nabídky akcií – musí činit základní kapitál minimálně 2 000 000 Kč.

Náležitosti, které musí obsahovat zakladatelská smlouva nebo zakladatelská listina, jsou podrobně uvedeny v § 163 ObchZ. Obsahem smlouvy musí být:

- a) určení základních rysů vznikající korporace (tedy firmy, sídla a předmětu činnosti) ,
- b) jejího majetkového zajištění (tj. ujednání o vkladech, ale též o správci vkladů a o základním kapitálu),
- c) charakteristika akcií, které společnost vydá.

Založení společnosti bez veřejné nabídky akcií je jednorázové. Zakladatelé při tomto postupu uzavřou zakladatelskou smlouvu, kde se dohodnou, že v určitém poměru upisují akcie na celý základní kapitál společnosti. Obsahem zakladatelské smlouvy musí být definitivní znění stanov. Smlouva musí jmenovitě určit první členy představenstva a první členy dozorčí rady. Jejím podpisem je celý zakladatelský akt společnosti dovršen.

Založení společnosti na základě veřejné nabídky akcií

I při tomto postupu musí být nejprve uzavřena zakladatelská smlouva, jejíž součástí bude i návrh stanov budoucí společnosti. Do zakladatelské smlouvy musí být rovněž zahrnuta ujednání vztahující se k veřejné nabídce akcií.

Bezprostředně po uzavření zakladatelské smlouvy musí být schválen prospekt akcií zakládané společnosti Komisí pro cenné papíry. Prospekt musí obsahovat srozumitelné informace nezbytné pro investorské posouzení cenného papíru, majetku a závazků emitenta, jeho finanční situace a budoucího vývoje společnosti.

Veřejná nabídka může být uveřejněna společně s prospektem. Obsahem veřejné nabídky musí být upisovací doba a upisovací místo. Musí rovněž obsahovat, za jaký emisní kurz se budou akcie upisovat.

K upsání akcie na základě veřejné nabídky akcií dochází zápisem do listiny upisovatelů. Zápis zahrnuje počet, jmenovitou hodnotu, formu, podobu, emisní kurz upsaných akcií,

lhůty pro splacení, identifikace upisovatele a podpis. Ode dne, kdy se dosáhlo účinného upsání základního kapitálu zřizované společnosti, počíná běžet šedesátidenní lhůta, v níž se musí konat ustavující valná hromada. Další podmínkou pro konání ustavující valné hromady je splacení celého emisního ážia a nejméně 30 % základního kapitálu.

K účasti na ustavující valné hromadě jsou oprávněni jen ti, kdo splnili své upisovací uhrazovací závazky. Je schopná usnášet se, pokud se sejde alespoň polovina těch, kteří se jí mohou účastnit a také hlasovat. Valná hromada se musí usnést o založení společnosti, schválení jejích stanov a obsazení křesel v orgánech společnosti volených valnou hromadou. Z ustanovovací valné hromady se pořizuje notářský zápis.

Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku podává představenstvo. Návrh musí podepsat všichni členové představenstva. Společnost vzniká zápisem do obchodního rejstříku.

Postup po vzniku společnosti

Pokud je splacen celý emisní kurz akcie, může společnost vydat akcie. Jestliže nejsou vklady splaceny, vydá společnost zatímní list, který dočasně nahrazuje všechny nesplacené akcie. Jakmile je celý emisní kurz upsaných akcií splacen, vzniká akcionáři nárok na výměnu zatímního listu za akcie.

Organizace akciové společnosti

Statutárním orgánem společnosti je představenstvo (§ 191). Řídí činnost společnosti a jedná jejím jménem. Na svých rozhodnutích se představenstvo jako kolektivní orgán usnáší. Při výkonu své působnosti podléhá pravidelné kontrole valné hromady a stálé kontrole prováděné dozorčí radou. Požadavky na členy představenstva upravují §§ 192 – 195 ObchZ.

Kontrolním orgánem společnosti je dozorčí rada. Dozorčí rada musí mít nejméně tři členy, členy volí valná hromada. Rada dohlíží na činnost představenstva, má ze zákona pravomoc svolat mimořádnou valnou hromadu kdykoli usoudí, že to je v zájmu společnosti. Dozorčí radu upravují §§ 197 – 201 ObchZ.

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada. Akcionář se zúčastňuje valné hromady osobně nebo v zastoupení. Valná hromada se koná nejméně jednou za rok, ve lhůtě stanovené ve stanovách. Působnost valné hromady lze rozdělit do několika okruhů:

- a) rozhodování o obsahu a tudíž i o změně stanov,
- b) rozhodování v oblasti majetkových otázek,
- c) rozhodování o postavení akcionářů,
- d) rozhodování o organizaci společnosti,
- e) usnází se také o zapojení společnosti do koncernu,
- f) rozhoduje o zrušení společnosti, ať již s likvidací, nebo bez ní.

Postavení akcionáře

Akcionář má v akciové společnosti srovnatelné postavení jako mají v jiných obchodních společnostech jejich společníci. Hlavní akcionářská oprávnění uvádí výslovně §155 odst.1:

- právo podílet se na řízení společnosti,
- na jejím zisku,
- na likvidačním zůstatku při zániku společnosti.

Hlavní akcionářova povinnost se vztahuje k splacení emisního kurzu upsaných akcií. Kromě toho existuje celá řada vedlejších práv a povinností.

Zrušení společnosti

Při zrušení společnosti s likvidací se uplatní především obecná úprava v §70 až 75b, pouze §219 normuje pravidla pro ustavení odvolání likvidátora a § 220 stanoví, jak se mezi akcionáře dělí likvidační zůstatek. Naproti tomu úprava přeměn akciových společností je neobyčejně podrobná § 220a až 220zb ObchZ.

2.3.10 Družstvo

Družstvo je vždy právnickou osobou. Obchodní zákoník považuje družstvo za společenství neuzavřeného počtu osob založené za účelem podnikání nebo zajišťování hospodářských, sociálních anebo jiných potřeb svých členů. Družstvo se povinně zapisuje do obchodního rejstříku a proto má vždy právní postavení podnikatele, bez ohledu na zvolený předmět podnikání.

Za porušení svých závazků družstvo odpovídá celým svým majetkem, naopak členové za závazky družstva neručí. Každý člen má stejná práva a povinnosti, pokud stanovy neurčují jinak. Zároveň je pro každého člena stanovena stejná výše základního členského vztahu. V družstvu se rozhoduje na členské schůzi většinou hlasů počítanou podle hlav, nikoli podle majetkových podílů.

Založení a vznik družstva

Založení je nezbytnou podmínkou vzniku družstva. Bez osvědčení platného založení družstva nemůže dojít k zápisu do obchodního rejstříku. Pro založení družstva je nezbytné konání ustavující schůze. Ustavující schůze družstva:

- a) určuje zapisovaný základní kapitál,
- b) schvaluje stanovy,
- c) volí představenstvo a kontrolní komisi.

Na ustavující schůzi družstva jsou oprávněny hlasovat osoby, které podaly přihlášku do družstva. Ustavující schůze družstva volí a přijímá usnesení většinou přítomných. Ustavující schůze vede k založení družstva, jestliže se na ní uchazeči o členství zavázali ke členským vkladům dosahujícím stanovené částky zapisovaného základního kapitálu. Průběh schůze se osvědčuje notářským zápisem, jehož přílohou je seznam členů a výše jednotlivých členských vkladů.

Družstvo vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku. Před podáním návrhu na tento zápis musí být splacena alespoň polovina zapisovaného základního kapitálu. Návrh na zápis podává představenstvo a podepisují ho všichni členové. K návrhu na zápis se přikládá:

- a) stejnopis notářského zápisu o ustavující schůzi družstva a stejnopis notářského zápisu o rozhodnutí ustavující schůze družstva o schválení stanov,
- b) stanovy družstva,
- c) doklad o splacení stanovené části zapisovaného základního kapitálu.

Stanovy družstva lze vymezit jako základní vnitřní dokument družstva, regulující a určující vztahy mezi členy družstva navzájem, jejich práva a povinnosti, upravují orgány družstva a jeho vnitřní organizaci, právní postavení družstva a řadu dalších podstatných zákonem určených skutečností.

Práva a povinnosti členů družstva

Členy družstva mohou být osoby fyzické i právnické. Po splnění podmínek vyplývajících ze zákona a stanov, vzniká členství:

- a) při založení družstva dnem vzniku družstva,
- b) za trvání družstva přijetím za člena na základě písemné členské přihlášky,
- c) převodem členství, nebo
- d) jiným způsobem stanoveným zákonem.

Zánik členství upravuje § 231 ObchZ. Členství zaniká písemnou dohodou, vystoupením, vyloučením, prohlášením konkursu na majetek člena, zamítnutím návrhu na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku člena atd.

Základní povinností člena družstva je vkladová povinnost. Základní kapitál tvoří souhrn členských vkladů, k jejichž splacení se členové družstva zavázali. Rozlišuje se přitom základní členský vklad a vstupní vklad. Základní členský vklad je určen stanovami družstva, vstupní vklad je stanovami určená část základního členského vkladu. Smyslem této úpravy je umožnit, aby členové družstva mohli splatit členský vklad po částech.

Orgány družstva

Nejvyšším orgánem družstva je členská schůze. Do působnosti členské schůze patří:

- měnit stanovy,
- volit a odvolávat členy představenstva a kontrolní komise,
- schvalovat řádnou účetní závěrku,
- rozhodovat o rozdělení a užití zisku, popřípadě způsobu úhrady ztráty,
- rozhodovat o změnách základního kapitálu, apod.

Členská schůze musí být svolána ve lhůtách určených stanovami, nejméně však jedenkrát za rok. Členská schůze hlasuje veřejně, není však vyloučeno hlasování tajné. Při hlasování má každý člen jeden hlas, neurčí-li stanovy jinak.

Činnost družstva řídí představenstvo, rozhoduje o všech záležitostech družstva, které nejsou zákonem nebo stanovami vyhrazeny jinému orgánu. Představenstvo je statutárním orgánem, plní usnesení členské schůze a odpovídá jí za svou činnost. Nevypovídá-li ze stanov něco jiného, za představenstvo jedná navenek předseda nebo místopředseda. Představenstvo se schází podle potřeby.

Kontrolní komise je oprávněna kontrolovat veškerou činnost družstva a projednává stížnosti jeho členů. Odpovídá pouze členské schůzi a je nezávislá na ostatních orgánech družstva.

Zrušení a zánik družstva

Zrušení družstva s likvidací může být dobrovolné nebo nucené. O dobrovolném zrušení rozhoduje členská schůze družstva. Dále může družstvo dobrovolně zaniknout v důsledku uplynutí doby, na niž bylo zřízeno, anebo dosažením účelu, k němuž bylo zřízeno. Nucené zrušení nastává v důsledku některého z těchto důvodů:

- zrušení konkursu po splnění rozvrhového usnesení,
- zrušení konkursu z důvodů, že majetek nedostačuje k úhradě nákladů konkursu,
- zamítnutím návrhu na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku,
- rozhodnutí soudu o zrušení a likvidaci družstva.

Družstvo může být zrušeno též bez likvidace a to vždy s právním nástupcem, který přebírá buďto veškerý majetek družstva, anebo jeho část. Družstvo samo zaniká až výmazem z obchodního rejstříku.

3. Hlavní silné a slabé stránky jednotlivých forem podnikání v ČR

Každá z jednotlivých forem podnikání je vhodná pro vyhranění a konkrétní druh podnikání (zvláště s ohledem na rizikovost a dopad případného neúspěchu na majetek a trestnost dotčených lidí a finanční náročnosti), rozsah podnikatelských aktivit a početnost společníků, účastníků a spolupracovníků. Výhodnost té které formy můžeme posuzovat i z hlediska daňového.

Protože podnikat se dá v nejrůznější formě, přičemž žádné z nich není upřeno právo účtovat, nastiňme si nyní hlavní silné (+) a slabé (-) stránky jednotlivých forem.

3.1 Samostatná FO

Tato forma podnikání je z čistě daňového hlediska nejvhodnější pro dosahování nižších základů daně. Důvodem je sazba daně v roce 2006 u FO 12 % do základu daně 121 200 Kč a u PO 24 % ze všech základů daně. Výhodou samostatně podnikajících FO je i do jisté míry možnost nebýt účetní jednotkou. Sice je zde připuštěno i účtování v hospodářském roce, ovšem zdaňovacím obdobím FO zůstává výhradně kalendářní rok. Podnikatel, který nevede účetnictví, může buď vést daňovou evidenci nebo využije tzv. výdajů paušálních místo skutečných výdajů. Při splnění určitých podmínek mohou FO využít § 7a ZDP (zákon o daních z příjmů) o stanovení daně paušální částkou. U FO je i větší prostor pro daňovou optimalizaci (příjmy za více zdaňovacích období, více osvobozených titulů i možných odpočtů, rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osoby z domácnosti apod). Nově i možnost využití společného zdanění manželů.

Výhody (+) a nevýhody (-) FO:

- + okamžité zahájení činnosti, možnost rychlých změn,
- + minimální správní aj. výlohy a obecně nižší sankce,
- + minimum formálně-právních povinností,
- + možnost nebýt účetní jednotkou, popř. vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu,
- + svoboda při rozhodování, nezávislost na vůli ostatních, přehledná struktura podniku,

- vysoké podnikatelské riziko (ručí celým svým majetkem),
- omezený přístup k bankovním úvěrům,
- požadavek vysoké erudovanosti přes více oblastí,
- praktická nemožnost vstoupit do větších kontraktů a státních zakázek,
- zdání „malosti“ v očích některých obchodních partnerů a zákazníků,
- vysoká odpovědnost za svá rozhodnutí, nutnost být stále v centru dění.

3.2 Spolupracující osoba

Tato forma spolupodnikání má své opodstatnění zvláště u vyšších příjmů podnikatele a diametrálně rozdílných základů daně mezi podnikatelem a jeho spolupracujícími osobami. Ve hře je ale vedle výše základu daně z podnikání určeného k rozdělení mezi spolupracující osoby dále celá řada faktorů a okolností, které mohou mít v konkrétním případě významný vliv (např. délka spolupráce během zdaňovacího období, využití možnosti dobrovolné účasti na důchodovém, resp. sociálním pojištění, přistoupení k dobrovolnému nemocenskému pojištění, struktura vlastních příjmů spolupracující osoby i samotného podnikatele).

Výhody (+) a nevýhody (-) spolupracující osoby:

- + možnost zlepšení celkové ekonomické situace rodiny (přes daňovou výhodu),
- + pokles fyzického a psychického vypětí jednotlivce,
- + minimální formální požadavky (administrativa apod.),
- + přizpůsobivá a pružná podnikatelská jednotka,
- + nevelké bariéry vstupu, změny a zániku podnikání,
- nutnost zdravotně a sociálně pojistit spolupracující osobu,
- při málo ziskové činnosti se dostaví záporný efekt daňové úspory,
- děti mohou spolupracovat až po ukončení povinné školní docházky,
- nelze „spolupracovat“ se společníky v.o.s. a komplementáři k.s.,
- jediný podnikatel stále ručí celým svým majetkem.

3.3 Podnikající manžel

Tuto kategorii nelze považovat za samostatnou formu podnikání. Podnikání jednoho z manželů s sebou přináší jedinečnosti, které by si měli manželé uvědomit.

Výhody (+) a nevýhody (-):

- + podnikatel může omezením či zrušením společného jmění zmírnit následky krachu podnikání pro rodinu,
- + výdaje související se společně užívanou věcí může daňově zohlednit i druhý partner,
- + možnost zvýhodněného rozdělení příjmů a výdajů na spolupracujícího manžela,
- + možnost využití společného zdanění manželů,
- + minimální formální požadavky,
- + psychická opora manžela,
- finanční problémy podnikatele pocítí zpravidla celá rodina,
- u společného jmění není podstatná míra, jakou se každý z manželů o ní zasloužil,
- příjmy z prodeje věcí ve společném jmění zdaňuje ten, kdo je měl zahrnutý v obchodním majetku,
- příjmy z pronájmů věcí ve společném jmění nelze mezi manželi poměrově rozdělit,
- k použití majetku ve společném jmění potřebuje podnikatel při zahájení činnosti souhlas druhého manžela.

3.4 Sdružení

Dosavadní daňové (daň z příjmů a DPH), účetní a právní „neduhy“ tuto formu podnikání citelně znevýhodňují oproti formám zástupným. Zvláště u vkládaného majetku a následně při rušení a vypořádání je třeba značné obezřetnosti a mít zcela jasno ohledně vlastnických poměrů.

Poplatníky daně z příjmů zůstávají i nadále všichni individuální účastníci smlouvy o sdružení. Jejich podíl na společných příjmech a výdajích se u FO zahrne do dílčího základu daně z podnikání, u PO pak do jejich obecného základu daně.

Co se týče DPH, je potřeba hlídat velikost obratu pro povinnou registraci za celé sdružení (§ 94 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) a účastníci smlouvy o sdružení jsou plátcí buďto všichni současně anebo ani jeden z nich. Je třeba pověřit jednoho účastníka sdružení, který povede daňovou evidenci DPH za celé sdružení odděleně (§ 100 odst.3 zákona o dani z přidané hodnoty), a všichni nadále podávají daňová přiznání k DPH sami za sebe, bez ohledu na fakt, že u mnohých z nich bude trvale negativní, pokud nevykazují další samostatné podnikatelské aktivity mimo rámec sdružení.

Výhody (+) a nevýhody (-):

- +jednoduchost, neformálnost a operativnost (smlouva nemusí být ani písemná, ale vzhledem k obtížnosti prokazování skutečností lze písemnou formu vřele doporučit),
- + jistá míra anonymity ve vztahu k okolí,
- + využití synergického efektu skupiny (kdy platí, že $1+1>2$),
- + poměrně snadná možnost sdružit finance a schopnosti k dosažení konkrétního cíle,
- + lze daňově účinně dělit příjmy a výdaje v libovolném poměru (v kontrastu ke spolupracujícím osobám),
- nízká míra zajištění majetku vloženého do společného podnikání (je nutná velká důvěra),
- komplikace při změnách v osobách účastníků a při rušení sdružení (hlavně v DPH a dani z příjmů),
- vzhledem k neprůhlednosti vazeb nebudí obecně příliš důvěry,
- solidární odpovědnost všech účastníků vůči třetím osobám (trvá i po vystoupení).

3.5 Tiché společenství

Tichý společník se podílí na podnikání určitého podnikatele na základě smlouvy.

Výhody (+) a nevýhody (-):

- + anonymita tichého společníka (jeho účast se nezapisuje do obchodního rejstříku),
- + jedna osoba může být bez omezení tichým společníkem více podnikatelů, stejně tak i jeden podnikatel může mít vícero tichých společníků,
- + tichý společník se účastní na ztrátě podnikatele jen do výše svého vkladu,
- + jde o rychlé a nekomplikované vylepšení majetkové situace podnikatele,

- + tichý společník má právo nahlížet do účetních knih,
- nevzniká zvláštní právní subjekt, nejde o společenstevní vztah,
- tichému společníkovi lze přiznat část čistého zisku až po odečtení do povinného přídělu do rezervního fondu (pokud jej podnikatel musí vytvářet),
- tichý společník není oprávněn podílet se na řízení podnikatele (jde o pasivní účast), je proto nezbytné důkladně zvažovat tuto investici (s ohledem na serióznost podnikatele),
- o podíl na ztrátě se zkracuje vklad tichého společníka,
- je-li jméno tichého společníka obsaženo ve firmě podnikatele, nebo prohlásí-li třetí osobě, že podnikají společně, ručí tichý společník za závazky podnikatele bez omezení,
- účast tichého společníka zaniká i proti jeho vůli, dosáhne-li jeho podíl na ztrátě výše vkladu,
- podíl na ztrátě nelze vyloučit, dále není možné sjednat odlišný podíl na ztrátě od výše podílu na zisku.

3.6 Veřejná obchodní společnost

Třebaže je v.o.s. právnickou osobou, nezapře svou osobní povahu ani v daňovém právu. Poněvadž při uzavírání účetních knih dochází pravidelně k vyúčtování závazků ke společníkům v plné výši účetního zisku, vykazuje její výsledek hospodaření trvale nulovou hodnotu. Proto nemusí v.o.s., třebaže je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, podávat daňové přiznání. Daňovou povinnost za společnost tak plní samotní společníci v.o.s.

Výhody (+) a nevýhody (-):

- + vzniká samostatný právní subjekt s puncem vysokých záruk,
- + každý ze společníků je statutárním orgánem a je oprávněn k obchodnímu vedení v.o.s.,
- + k založení společnosti není zapotřebí žádných majetkových vkladů,
- + společník může bez obtíží ze společnosti vystoupit,
- + zisk v.o.s. nepodléhá dani z příjmů právnických osob,
- plné, osobní ručení společníků za závazky společnosti (lze ale obejít, jsou-li společníky v.o.s. dvě s.r.o.),

- účelem založení musí být výhradně činnost podnikatelská,
- v.o.s. nemůže být založena jedinou osobou, ani nemůže mít jen jednoho společníka,
- rovná práva všech společníků předpokládají jejich naprostou vzájemnou důvěru a vylučují v praxi početnější společenstva (některá práva lze ale omezit společenskou smlouvou),
- platí zde zákaz konkurenčního podnikání (neupravuje-li společenská smlouva jinak).

3.7 Komanditní společnost

Dosah použití k.s. jako právní formy pro podnikání je široký a zahrnuje malá rodinná společenství, podnikání středního rozsahu a jako právní forma slouží i k provozování rozsáhlých podniků.

Výhody (+) a nevýhody (-):

- + je vhodnou formou podnikání v případech, kdy má být vytvořeno spojení mezi perspektivním, ale nemajetným podnikatelem a kapitálově silným investorem,
- + k.s. je samostatným a zcela odlišným právním subjektem od svých společníků,
- + minimální povinný vklad je určen pouze komanditistům, ale činí pouze 5 000 Kč,
- + zákaz konkurence pro komanditisty neplatí,
- + společenská smlouva může mj. umožňovat volný převod podílů komanditisty a libovolné rozdělování zisku,
- značné riziko na straně komplementářů,
- administrativní náročnost (členění účetnictví a daní ve vztahu k různým společníkům),
- pro zpravidla pasivní, ale vlivnou účast komanditistů jde o dosti těžkopádné seskupení,
- antagonistický rozpor, kdy komplementáři přirozeně chtějí riziko omezit, kdežto komanditisté výnosné finanční aktivity naopak vyžadují,
- ke změně společenské smlouvy je zapotřebí souhlasu všech společníků, resp. pokud to smlouva připouští, stačí souhlas většin obou druhů společníků.

3.8 Společnost s ručením omezeným

Právní forma společnosti s ručením omezeným je vhodnou formou pro drobné i střední podnikání, a je proto velmi oblíbená a rozšířená. Může mít podobu vícečlenné i jednočlenné společnosti, hodí se proto pro podnikání členů rodiny i k podnikání veřejnoprávních subjektů, jako jsou např. obce.

Výhody (+) a nevýhody (-):

- + společník ručí jen do výše úhrnu všech nesplacených vkladů,
- + vklad může být i nepeněžitý, peněžitý vklad lze splácet až pět let,
- + s.r.o. může být založena i jedinou osobou (fyzickou nebo právnickou),
- + k rozhodování o většině záležitostí není zapotřebí jednomyslnost,
- + poměrně snadný převod obchodních podílů (po pěti letech je u FO příjem z převodu osvobozen od daně),
- riziko věřitelů v nižší záruce za splnění závazků za s.r.o.,
- společníci ručí společně a nerozdílně za závazky s.r.o. do úhrnu nesplacených vkladů všech společníků,
- nutnost vytvářet základní kapitál (min. 200 000 Kč) a rezervní fond ze zisku (až 10 % základního kapitálu),
- s.r.o. s jediným společníkem nemůže být jediným zakladatelem ani jediným společníkem jiné společnosti (výjimka platí pouze pro podnikatelská uskupení, která mají charakter koncernu),
- jedna FO může být jediným společníkem nejvýše ve třech s.r.o.,
- významný a neomezený zákaz konkurence pro jednatele,
- společník nemůže jednoduše ze s.r.o. vystoupit.

3.9 Akciová společnost

Akciová společnost je neefektivnější formou rozvoje „velkého“ podnikání vyžadujícího velkou masu kapitálu, neboť umožňuje soustředění kapitálu pro realizaci akcí, na které nestačí jednotlivci ani dříve uvedené formy společností.

Výhody (+) a nevýhody (-):

- + a.s. je obecně vnímána jako symbol solidnosti, stability a prosperity,
- + může ji založit jediná PO, jinak alespoň dva zakladatelé, poté však může být akcionářem i jen jediná FO,
- + počet akcionářů není omezen,
- + akcionáři vůbec neručí za závazky společnosti,
- + převod akcií na majitele není omezován, příjem z převodu je u FO, u níž nebyly akcie zahrnuty do obchodního majetku, po šesti měsících osvobozen od daně z příjmů,
- základní kapitál a.s. založené bez veřejné nabídky akcií minimálně 2 miliony, při veřejné nabídce 20 milionů,
- nutnost vytvářet rezervní fond ze zisku po zdanění až do výše 20 % základního kapitálu,
- značná administrativní náročnost a řada podmínek při zakládání, konání valných hromad, snižování základního kapitálu, vydávání akcií apod.,
- velká část důležitých rozhodnutí musí mít formu notářského zápisu (což je značně drahé),
- ObchZ citelně podvazuje dispozitivnost právní úpravy a.s.,
- významný a neomezený zákaz konkurence pro členy představenstva a členy dozorčí rady,
- jsou-li akcie registrované (obchodovatelné na veřejném trhu), je ovládnutí a.s. spojeno s povinností učinit závaznou nabídku převzetí všech zbylých akcií.

3.10 Družstvo

Družstvo je obvykle charakterizováno jako organizace vlastněná a provozovaná společností osob, jejímž cílem není vytvářet zisk, ale dávat užitek svým členům.

Výhody (+) a nevýhody (-):

- + členové družstva neručí za závazky družstva,
- + základní kapitál je sice povinný, ale jako zapisovaný postačí 50 000 Kč, a členský vklad lze splácet tři roky,
- + lze založit nejen pro podnikání, ale i k zajišťování hospodářských, sociálních nebo jiných potřeb jeho členů (typicky např. bytové družstvo),

- + bez obtíží je možno kdykoli z družstva vystoupit,
- + značná dispozitivnost právní úpravy a minimum formálních povinností,
- pro prvek kolektivního rozhodování – členskou schůzi – je obtížné pružně reagovat a cokoli zásadněji měnit,
- při hlasování má každý člen jeden hlas (rovné postavení), což dále podvazuje dynamiku změn,
- členství nevzniká před zaplacením vstupního vkladu a lze je vázat na pracovní vztah k družstvu,
- dohoda o převodu členských práv a povinností na nečlena družstva podléhá souhlasu představenstva (s výjimkou bytových družstev),
- družstvo povinně vytváří nedělitelný fond (obdoba rezervního fondu s.r.o.) až 50 % základního kapitálu,
- na rozdíl od obchodních společností není připuštěna přeměna družstva převodem jmění na člena družstva,
- podnikání členů představenstva a kontrolní komise značně omezuje ObchZ.

4. Analýza rozdílů zdaňování fyzických osob a právnických osob

Daň z příjmů je upravena zákonem č.586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon upravuje jak zdaňování fyzických osob, tak i právnických. Společně je řešena otázka výdajů resp. nákladů zahrnovaných do základu daně včetně daňových odpisů, uplatňování ztráty, odčitatelných položek, možnosti uplatňování slev a výpočet záloh.

4.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů z fyzických osob (DzPFO) je univerzální daní, které podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců. Základ DzPFO se skládá z pěti dílčích daňových základů, které odpovídají hlavním druhům zdanitelných příjmů. Část příjmů nevstupuje do základu daně a tvoří samostatné základy daně, které se zdaňují srážkovou daní u zdroje.

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob

V daňové teorii a praxi jsou rozlišovány podle teritoriálního vymezení zdrojů příjmů dva typy daňových poplatníků:

- 1) **poplatník s neomezenou daňovou povinností (rezident)**, tj. poplatník, jehož daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí,
- 2) **poplatník s omezenou daňovou povinností (nonrezident)**, tj. poplatník, jehož daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR.

Předmět daně z příjmů fyzických osob

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou jednotlivé druhy příjmů, které jsou rozděleny do pěti skupin, a to:

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6),
- b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7),
- c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8),

- d) příjmy z pronájmu (§ 9),
- e) ostatní příjmy (§ 10).

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím fyzické osoby může být na rozdíl od právnických osob pouze kalendářní rok. Podnikající fyzická osoba sice může účtovat v hospodářském roce, ale podávat daňové přiznání je povinna vždy za kalendářní rok s tím, že pokud poplatník s příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství nebo s příjmy ze živnosti uplatní jako účetní období hospodářský rok, pak dílčím základem daně nebo daňovou ztrátou v každém daňovém přiznání bude vždy rozdíl mezi příjmy a výdaji za ukončený hospodářský rok (§ 7 odst. 14 ZDP), resp. za ten hospodářský rok, který končí v příslušném kalendářním roce.

Osvobození od daně

Příjmy osvobozené od daně jsou předmětem daně, ale z důvodu osvobození se nezdaňují. Všeobecné osvobození od daně je uvedené v § 4 ZDP. V dalších ustanoveních (§ 6, § 7, § 10) je pak specifikováno osvobození od daně pro vymezený okruh určitých druhů příjmů.

Základ daně a daňová ztráta

Základ daně fyzických osob se stanoví tak, že se nejprve zjistí dílčí základy daně podle jednotlivých druhů příjmů (§ 6 až 10 ZDP) a od souhrnu dílčích základů daně se odečítají nárokové nezdanitelné části a odčitatelné položky.

Podle § 5 odst. 1 ZDP je základem daně částka , o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení , zajištění a udržení, pokud dále jednotlivých příjmů není stanoveno jinak.

Pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy uvedené v § 7 a 9 ZDP, je rozdíl ztrátou (§ 5 odst. 3 ZDP). O ztrátu upravenou podle § 23 ZDP (tzv. daňovou ztrátu) se sníží úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až 10 ZDP. Tuto

daňovou ztrátu nebo její část, kterou nelze uplatnit při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze odečíst v následujících 5 zdaňovacích obdobích.

Sazby daně

V roce 2006 dochází u všech poplatníků ke snížení daňové zátěže. Daň se ale snižuje jen u prvních dvou daňových pásem, a to **z 15 % na 12 %** a **z 20 % na 19 %**. První daňové pásmo se prodlužuje **z 109 200 Kč na 121 200 Kč** na úkor druhého daňového pásma, které se díky tomu zkracuje. Třetí a čtvrté daňové pásmo zůstává beze změny.

V následujících dvou tabulkách jsou uvedena daňová pásma a sazby daně platné do roku 2005 včetně a daňová pásma a sazby daně platné podle novely zákona pro rok 2006.

Tabulka č.1 **Roky 2001 až 2005**

Základ daně		Daň	Ze základu přesahujícího
od Kč	do Kč		
0	109 200	15%	
109 200	218 400	16 380 Kč + 20 %	109 200 Kč
218 400	331 200	38 220 Kč + 25 %	218 400 Kč
331 200	a více	66 420 Kč + 32 %	331 200 Kč

Tabulka č.2 **Rok 2006**

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

Příklad 1 : Úspora na dani z titulu snížení daně a změny daňových pásem v roce 2006

V tomto příkladě jsem si zvolila různé základy daně od 109 200 Kč do 500 000 Kč a chci ukázat rozdíl v daňové povinnosti mezi roky 2005 a 2006.

Řešení:

Snížený základ daně (Kč)	Daň v roce 2005 (Kč)	Daň v roce 2006 (Kč)	Rozdíl (Kč)
109 200	16 380	13 104	3 276
121 200	18 780	14 544	4 236
218 400	38 220	33 012	5 208
331 200	66 420	61 212	5 208
500 000	120 436	115 228	5 208

Závěr: O maximální úsporu daně půjde u poplatníků se sníženým základem daně 218 400 Kč. U sníženého základu daně nad 218 400 Kč je úspora na dani již stále ve stejné výši 5 208 Kč.

Schéma výpočtu základu daně fyzické osoby

Při stanovení základu daně je nejprve třeba stanovit dílčí základy daně

1. dílčí základ daně ze závislé činnosti a z funkčních požitků
2. dílčí základ daně z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti
3. dílčí základ daně z kapitálového majetku
4. dílčí základ daně z pronájmu
5. dílčí základ daně z ostatních příjmů

= **základ daně**

- nezdanitelné části základu daně podle § 15
- odčitatelné položky podle § 34

= **snížený základ daně**

Daň podle § 16

- slevy na dani podle § 35
- daňový bonus podle § 35c

= **Daňová povinnost poplatníka**

Nezdanitelné část základu daně

Pro zdaňovací období 2006 jsou stanoveny nezdanitelné částky snižující základ daně v těchto případech a výši:

- odečet hodnoty darů poskytnutých v souladu s ustanovení § 15 odst. 1 ZDP, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo

činí alespoň 1 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně. Jako dar na zdravotnické účely se hodnota jednoho odběru krve bezpříspěvkového dárce oceňuje částkou 2 000 Kč,

- odečet částky úroků zaplacených z úvěrů ze stavebního spoření a z hypotečního úvěru, použitých poplatníkem na financování bytových potřeb. Úhrnná částka úroků, o které se snižuje základ daně ze všech úvěrů poplatníků v téže domácnosti, nesmí překročit 300 000 Kč. Při placení úroků jen po část roku nesmí uplatňovaná částka překročit jednu dvanáctinu této maximální částky za každý měsíc placení úroků,
- odečet platby příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem, přičemž zaplacenou částku příspěvku na penzijní připojištění musí snížit o 6 000 Kč, nejvýše však lze odečíst 12 000 Kč ročně (§ 15 odst. 5),
- odečet částky poplatníkem zaplaceného pojistného na jeho soukromé životní pojištění podle pojistné smlouvy. Maximálně lze snížit základ daně o částku 12 000 Kč ročně, a to i v případě, že poplatník má uzavřeno více smluv s více pojišťovnami.

Slevy na dani

Počínaje zdaňovacím obdobím 2006 byly všechny nezdanitelné částky podle § 15 odst. 1 ZDP zrušeny a místo nich byly zavedeny slevy na dani. Poplatníkům uvedeným v § 2 se daň za zdaňovací období snižuje o částku:

- 7 200 Kč na poplatníka,
- 4 200 Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 38 040 Kč, je-li manželka (manžel) držitelkou (držitelem) průkazu ZTP/P, zvyšuje se částka 4 200 Kč na dvojnásobek,
- 1 500 Kč, pobírá-li poplatník částečný invalidní důchod,
- 3 000 Kč, pobírá-li poplatník plný invalidní důchod,
- 9 600 Kč, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P,
- 2 400 Kč u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem.

Poplatník může uplatnit snížení daně (mimo slevy na poplatníka) o částky daně ve výši jedné dvanáctiny za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly podmínky pro uplatnění nároku na snížení daně splněny.

Poplatník má dále nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti, ve výši 6 000 Kč ročně, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo § 35b (slevy z titulu investiční pobídky). Poplatník o daňové zvýhodnění sníží daň podle § 16 ZDP. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu. Poplatník může daňový bonus uplatnit, pokud jeho výše činí alespoň 100 Kč, maximálně však do výše 30 000 Kč ročně.

Minimální základ daně

Nyní musíme ještě zmínit institut minimálního základu daně § 7c, který se týká pouze fyzických osob. Minimální základ daně byl zaveden v roce 2004. Koncepce minimální daně je postavena na zásadě, že poplatník, který má příjmy:

- z podnikání (živnosti),
- ze zemědělské činnosti nebo
- jiného podnikání,

tj. podle § 7 odst. 1, písm. a) až c), by měl platit daň z příjmů, třeba minimální.

Základ daně tohoto poplatníka musí činit alespoň 50 % částky, která se stanoví jako součin všeobecného vyměřovacího základu podle zákona o důchodovém pojištění za kalendářní rok, který o 2 roky předchází zdaňovacímu období, přepočítacího koeficientu podle zákona o důchodovém pojištění pro úpravu tohoto všeobecného základu a počtu kalendářních měsíců, v jejichž průběhu poplatník provozoval podnikatelskou činnost nebo jinou samostatně výdělečnou činnost. Vypočtená částka se zaokrouhluje na celé stokoruny dolů. Minimální základ daně pro rok 2006 je 112 900 Kč.

Minimální základ daně se nesnižuje o položky odčitatelné od základu daně uvedené v § 34. Daňovou ztrátu zjištěnou podle § 5 a 23 dosaženou ve zdaňovacím období, ve kterém byl stanoven minimální základ daně, lze uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích podle § 34.

Účinky minimální daně jsou pro některé poplatníky zmírněny. Podle § 7c odst. 3 a 4 se mimo jiné neuplatní u podnikatelů ve zdaňovacím období, v němž zahájili činnost a v období bezprostředně následujícím po tomto období. Dále tento institut neuplatníme u podnikatelů, kteří ukončili činnost, nebo podnikatelů, u kterých se aplikuje paušální daň.

Výdajové paušály

Na rozdíl od právnických osob, mohou fyzické osoby uplatnit výdaje procentem z příjmů (tzv. paušál). Je to způsob, kdy poplatník neprokazuje výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Netrápí se problémy s uznáváním některých sporných položek a dosažené příjmy sníží o zákonem dovolené procento z těchto příjmů. Jako prokázaný výdaj uplatní jen zaplacené zákonné sociální a zdravotní pojištění. Evidence pro daňové účely je výrazně zjednodušená, je povinen vést jen záznamy o příjmech a evidenci pohledávek. Sleduje také daňové odpisy majetku, i když v procentních výdajích jsou veškeré jeho výdaje vynaložené na podnikání.

V roce 2006 došlo za účelem snížení administrativní náročnosti při správě daní ke zvýšení paušálních výdajů (§ 7 odst. 9 ZDP) tak, aby lépe odpovídaly ekonomické realitě jednotlivých skupin poplatníků, kterým jsou určeny. V případě, že poplatník nebude uplatňovat výdaje skutečné, může uplatnit výdaje ve výši:

- a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství (dříve 50 %),
- b) 60 % z příjmů z řemeslných živností (dříve 25 %),
- c) 50 % z příjmů z ostatních živností kromě řemeslných živností (dříve 25 %),
- d) 40 % z příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů (dříve 25 %),
- e) 40 % z průmyslových a autorských práv a dalších příjmů uvedených v § 7 odst.2 písm. a) ZDP (dříve 30 %),
- f) 25 % z příjmů podle § 7 odst.2 písm. b) až d) ZDP (zůstalo stejné).

Zvýšené paušály lze použít retroaktivně pro rok 2005.

Ke zvýšení paušálních výdajů došlo také u příjmů z pronájmu podle § 9 ZDP. Namísto dřívějších 20 % lze uplatnit 30 %, a to bez ohledu na to, zda se jedná o pronájem pozemku nebo o pronájem budovy nebo stavby.

Příklad 2 : Zvýšení výdajových paušálů, srovnání roku 2004 (kdy platily ještě původní paušály) a roku 2006

Zemědělec (není důchodce, bezdětný, podniká prvním rokem, jediný zdroj příjmů)
Rok 2004 paušál 50 %, rok 2006 paušál 80 %.

Řešení:

	2004 Kč	2006 Kč	2004 Kč	2006 Kč
Příjmy	200 000	200 000	500 000	500 000
Výdaje (paušál)	100 000	160 000	250 000	400 000
Uhrazené pojištění	30 000	30 000	70 000	70 000
Základ daně	70 000	10 000	180 000	30 000
Poplatník	38 040	-	38 040	-
Snížený ZD (zaokr.)	31 900	10 000	141 900	30 000
Daň	4 785	1 200	21 285	3 600
Sleva na dani - poplatník	-	1 200	-	3 600
Daň po slevě	4 785	0	21 285	0
Úspora na dani r. 2006		4 785		21 285

	2004 Kč	2006 Kč	2004 Kč	2006 Kč
Příjmy	1 000 000	1 000 000	2 000 000	2 000 000
Výdaje (paušál)	500 000	800 000	1 000 000	1 600 000
Uhrazené pojištění	100 000	100 000	150 000	150 000
Základ daně	400 000	100 000	850 000	250 000
Poplatník	38 040	-	38 040	-
Snížený ZD (zaokr.)	361 900	100 000	811 900	250 000
Daň	76 244	12 000	220 244	40 912
Sleva na dani – poplatník	-	7 200	-	7 200
Daň po slevě	76 244	4 800	220 244	33 712
Úspora na dani r. 2006		71 444		186 532

Slevu na dani z titulu poplatníka lze uplatnit pouze do výše daňové povinnosti (nelze uplatnit daňový bonus).

Závěr: Zvýšením výdajových paušálů došlo k výraznému snížení základu daně a k vysoké úspoře na dani, která se zvyšuje s rostoucími příjmy.

Společné zdanění manželů

Novinkou v daňovém systému ČR je společné zdanění manželů zakotvené v § 13a ZDP. Je pravděpodobné, že v roce 2006 za zdaňovací období 2005 mnoho poplatníků využije tento model rodinného zdanění. Jedná se však jen o vybranou skupinu poplatníků, neboť by to pro řadu jiných poplatníků bylo krajně nevýhodné.

Základní podmínkou, aby byl tento systém výhodný, je výrazný rozdíl mezi příjmy manželů. Systém je možno použít jen u manželů, kteří vyživují alespoň jedno dítě, které s nimi žije ve společné domácnosti. Daňové přiznání podávají manželé ve stejném termínu. Společné zdanění nelze uplatnit v případech, kdy se aplikuje:

- a) paušální daň,
- b) minimální základ daně,
- c) spolupracující osoba,
- d) rozdělení příjmů za více zdaňovacích období,
- e) zvláštní sleva z titulu investiční pobídky,
- f) daňové přiznání při prohlášení nebo zrušení konkursu.

Při společném zdanění manželů není možné uplatnit daňovou ztrátu.

Metodika výpočtu není složitá. Manželé zjistí společný základ daně, kterým je součet dílčích základů daně. Výsledek sníží o nezdánitelné částky a rozdělí.

Příklad 3 : Společné zdanění manželů

Manželé s jedním dítětem, které se narodilo v prosinci 2005. Manželé uplatňují jen základní nezdánitelnou částku.

Řešení:

Zjištění společného základu daně

Příjem	Manžel	Manželka	Celkem
§ 6	82 400	158 040	240 440
§ 7	398 040	-	398 040
§ 9	100 000	-	100 000
Celkem	580 440	158 040	738 480
Nezdánitelná částka	38 040	38 040	76 080
Celkem	542 400	120 000	662 400

Daň po slevě

Text	Podíl - manžel	Podíl - manželka
Příjem	331 200	331 200
Daň	66 420	66 420
Sleva na dani	500	-
Daň po slevě	65 920	66 420

Daňová povinnost bez společného zdanění manželů

Text	Manžel	Manželka
Základ daně po úpravách	542 400	120 000
Daň	134 004	18 540

Závěr: Při uplatnění společného zdanění manželů je celková daňová povinnost obou manželů 132 340 Kč, bez společného zdanění je celková daňová povinnost 152 544 Kč. Narození syna a možnost společného zdanění tedy přineslo úsporu 20 204 Kč.

4.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je univerzální důchodová daň, které podléhají všechny právnické osoby.

Poplatníci daně z příjmů právnických osob

Podle § 17 ZDP se za poplatníky daně z příjmů právnických osob považují osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu.

U poplatníků, kteří mají sídlo na území ČR (rezidenti), se daňová povinnost vztahuje na jejich celosvětové příjmy, tj. jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (tito poplatníci mají neomezenou daňovou povinnost). Na druhou stranu poplatníci, kteří nemají na území ČR své sídlo (nerezidenti), mají omezenou daňovou povinnost a zdaňují tak v ČR pouze příjmy ze zdrojů na území ČR vymezené v § 22 ZDP. Podle § 37 ZDP má ale před ZDP přednost příslušná mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění, jíž je ČR vázána.

Zdaňovací období

Podle § 17a může být zdaňovacím obdobím:

- a) kalendářní rok,
- b) hospodářský rok,
- c) období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského

roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku,

- d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.

Předmět daně z příjmů právnických osob

Podle § 18 ZDP jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Jde jak o příjmy peněžní, tak nepeněžní. Příjmy, které nejsou předmětem daně jsou uvedeny v § 18 odst.2.

Osvobozené příjmy

Příjmy osvobozené od daně jsou uvedeny v § 19 ZDP. Jedná se např. o tyto příjmy:

- členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími,
- výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností,
- příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů,
- příjmy z provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel, solárních zařízení apod., a to v roce, v němž byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech,
- úrokové výnosy z hypotéčních zástavních listů,
- příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinnou společností, která není v likvidaci, mateřské společnosti.

Základ daně

Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu. Konkrétně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta).

Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Podle § 23 odst.3 ZDP se výsledek hospodaření upravuje pro účely daňové o některé položky. **Výsledek hospodaření se zvyšuje** např. o:

- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů),
- částky, o které byl snížen výsledek hospodaření (z titulu nesprávně zvýšených příjmů a z titulu nezaúčtovaných daňových výdajů) za předchozí zdaňovací období, a to ve zdaňovacím období, kdy je oprava nesprávností v účetnictví provedena a ovlivnila výsledek hospodaření.

Na druhou stranu se výsledek hospodaření pro účely daňové např. **snižuje** o částky dalších výdajů (nákladů), které lze uplatnit jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacený, dojde-li k jejich zaplacení v jiném zdaňovacím období, než ve kterém tyto náklady ovlivnily výsledek hospodaření.

Podle § 23 odst.4 ZDP se ze zákona **do obecného základu daně nezahrnují**:

- příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou podle § 36,
- příjmy, které jsou zdaňovány v rámci samostatného základu daně sazbou daně podle § 21 odst. 3 ZDP,
- příjmy z nákupu vlastních akcií pod jmenovitou hodnotou při následném snížení základního kapitálu,
- částky, které již byly podle ZDP zdaněny u téhož poplatníka nebo u poplatníka zaniklého bez provedení likvidace v případě, kdy jsou příjmem u jeho právního nástupce,
- částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích,
- podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti.

Základ daně po úpravách a sníženích se zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů.

Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob je stanovena pro zdaňovací období 2006 ve výši **24 %** (pro zdaňovací období 2005 byla sazba 26 %). Jde o daň proporcionalní. Zálohy na daň se řídí § 38a. Pokud je daňová povinnost do 30 000 Kč, zálohy se neplatí. Od 30 000 do 150 000 Kč se platí pololetní zálohy ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti a to k 15.dni šestého a dvanáctého měsíce zdaňovacího období. Pokud je daňová povinnost vyšší než 150 000 Kč, platí se čtvrtletní zálohy ve výši ¼ poslední známé daňové povinnosti a jsou splatné do 15.dne třetího, šestého, devátého a dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

Příklad 4 : Úspora na dani z titulu snížení sazby daně právnických osob

V tomto příkladě jsem si zvolila různé základy daně od 800 000 Kč do 8 000 000 Kč a chci ukázat pozitivní vliv snížení sazby daně.

Řešení:

Text	r.2005	r.2006	r.2005	r.2006
Výnosy	1 500 000	1 500 000	3 000 000	3 000 000
Náklady	700 000	700 000	1 200 000	1 200 000
Základ daně	800 000	800 000	1 800 000	1 800 000
Sazba daně	26%	24%	26%	24%
Daň	208 000	192 000	468 000	432 000
Úspora na dani	-	16 000	-	36 000

Text	r.2005	r.2006	r.2005	r.2006
Výnosy	10 000 000	10 000 000	20 000 000	20 000 000
Náklady	4 500 000	4 500 000	12 000 000	12 000 000
Základ daně	5 500 000	5 500 000	8 000 000	8 000 000
Sazba daně	26%	24%	26%	24%
Daň	1 430 000	1 320 000	2 080 000	1 920 000
Úspora na dani	-	110 000	-	160 000

Závěr: Snížení sazby daně o 2% přineslo úsporu na dani všem právnickým osobám. Úspora na dani se lineárně zvyšuje s rostoucím základem daně. Pro právnické osoby s vysokým základem daně se již jedná o úsporu v řádech desetitisíců.

Daňové přiznání

Daňové přiznání k DPPO je povinen podat po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části každý poplatník DPPO, a to i v případě, kdy vykáže nulový základ daně nebo vykáže daňovou ztrátu. Přiznání k DPPO lze podávat i v elektronické podobě.

Daňové přiznání se podává:

- nejpozději **do 3 měsíců** po uplynutí zdaňovacího období,
- nejpozději **do 6 měsíců** po uplynutí zdaňovacího období, a to jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce.

Metodika stanovení základu daně

Hospodářský výsledek (zisk +, ztráta -)

+ přípočitatelné položky (položky zvyšující základ daně)

- odčitatelné položky (položky snižující základ daně)

= **základ daně** (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)

Daň (§ 21)

- slevy na dani

= **Celková daňová povinnost**

Úpravy základu daně

Podle ustanovení § 23 odst.2, společného fyzickým i právnickým osobám, pro zjištění základu daně se vychází :

- u účetnictví z výsledku hospodaření,
- u daňové evidence z rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Zákon o daních z příjmů si vyhrazuje právo upravit údaje z účetnictví. Základ daně se snižuje o odpočty (pouze nestandardní). Všechny odpočty u právnických osob nazýváme odčitatelnými položkami.

Odpočty odečítané od základu daně mají pevný řád:

Základ daně

- ztráta

= mezisoučet

- odpočet nákladů na projekty vědy a výzkumu

- odpočet výdajů na výuku žáků

= mezisoučet

- odečet u neziskových subjektů

- dary (max. 5 % z předchozího mezisoučtu, min. 2 000 Kč)

= **Snížený základ daně**

Položky odčitatelné od základu daně a položky snižující základ daně

Ve smyslu ustanovení § 20 odst. 7 a 8 ZDP a § 34 ZDP patří mezi položky snižující základ daně a položky odčitatelné od základu daně:

- odečet u neziskových subjektů,
- odečet darů na obecně prospěšné účely,
- odečet daňové ztráty,
- odečet na výchovu žáků,
- odečet výdajů na projekty výzkumu a vývoje od roku 2005.

Odečet u neziskových subjektů

Podle § 20 odst. 7 ZDP mohou neziskové subjekty vymezené v § 18 odst. 3 ZDP snížit upravený základ daně až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. V případě, že 30 % snížení činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000 Kč, maximálně však do výši základu daně.

Odečet darů na obecně prospěšné účely

Od základu daně sníženého podle § 34 lze odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, na financování kultury, školství, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, nezletilým, těžce zdravotně postiženým dětem apod., pokud hodnota daru činí alespoň 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst

nejvýše 5 % ze základu daně sníženého podle § 34, přitom v případě poskytnutí darů vysokým školám a veřejným výzkumným institucím lze od roku 2006 základ daně snížit nejvýše o dalších 5 %.

Odečet daňové ztráty

Podle § 34 odst. 1 ZDP může poplatník, který není obecně prospěšnou společností, odečíst od základu daně daňovou ztrátu, vzniklou a vyměřenou za předchozí zdaňovací období, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Odečet na výuku žáků

Dle § 34 odst. 3 ZDP lze dále od základu daně odečíst 30 % výdajů (nákladů) vynaložených podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 na výuku žáků ve studijních a učebních oborech středních odborných učilišť a učebních oborech učilišť, které jsou součástí výchovně vzdělávací soustavy a tyto obory jsou uvedeny ve zvláštním právním předpisu.

Odečet výdajů na projekty výzkumu a vývoje

Počínaje zdaňovacím obdobím započatým v roce 2005 lze podle § 34 odst. 4 a 5 ZDP od základu daně odečíst 100 % výdajů (nákladů), které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.

Slevy na dani

Poplatníkům uvedeným v § 2 a 17 (fyzické a právnické osoby) se daň za zdaňovací období snižuje o:

- částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením,
- částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením,

(pro uplatnění těchto slev na dani je vždy rozhodný průměrný přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením a zaměstnanců s těžším zdravotním postižením vypočtený podle § 35 odst. 2 ZDP)

- sleva na dani pro poplatníky, kteří zaměstnávají nejméně 25 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců se zdravotním postižením činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců – daň se těmto poplatníkům snižuje o polovinu,
- od roku 2005 mohou povinné subjekty dle zákona č.215/2005 Sb. o registračních pokladnách, uplatnit slevu na dani na nákup nebo technické zhodnocení registrační pokladny. Poplatníkům, kteří do 30.6.2006 zahájí provoz registrační pokladny, se daň za zdaňovací období, ve kterém tuto registrační pokladnu pořídili, snižuje o polovinu její pořizovací ceny, maximálně však o 8 000 Kč na jednu pokladnu. Slevu lze uplatnit jen při prvním zahájení provozu registrační pokladny. Při provedení technického zhodnocení dosud používané pokladny, se daň snižuje o 30 % hodnoty technického zhodnocení, maximálně však o 4 000 Kč na jednu pokladnu.

Odpisy

Nyní ještě musíme upozornit na problematiku **výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24)**, a také těch výdajů (nákladů), které nelze daňově uznat (§ 25).

Pozornost musíme věnovat problematice odpisů hmotného a nehmotného majetku. Daňově lze podle § 28 ZDP odpisovat dlouhodobý majetek za těchto předpokladů:

- pokud má poplatník k odpisovanému majetku vlastnické právo, nebo pokud je poplatník nájemcem , u něhož jsou splněny podmínky odepisování uvedené v § 28 odst. 3 ZDP a v § 32b ZDP,
- pokud je odpisovaný majetek uveden do užívání a evidován u poplatníka.

Pouze v rámci účetnictví lze evidovat a odpisovat koupený movitý dlouhodobý majetek, k němuž poplatník nabude vlastnictví až úplným zaplacením kupní ceny, a to za předpokladu, že do nabytí vlastnictví tento majetek užívá. Účetní odpisy tohoto užívaného majetku však nelze uznat za daňové náklady (daňově se zahájí odepisování až po nabytí vlastnických práv).

Odpisování hmotného majetku

U hmotného majetku jsou stanoveny roční daňové odpisy majetku. Hmotný majetek, který je nezbytné daňově odepisovat, je dán vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč. O technickém zhodnocení hmotného majetku hovoříme v případě hodnoty vyšší než 40 000 Kč.

Doby odpisování a odpisové skupiny jsou uvedeny v § 30 a §31. Hmotný majetek je možné odepisovat rovnoměrně nebo zrychleně. Roční odpisy se vždy zaokrouhlují s přesností na celé koruny nahoru.

Odpisy nehmotného majetku

Na rozdíl od hmotného majetku, odepisujeme nehmotný majetek daňově měsíčními odpisy. Povinnost daňově odepisovat má poplatník v případě, kdy vstupní cena majetku je vyšší než 60 000 Kč. Počet měsíců, po které se majetek odepisuje, stanovuje § 32a ZDP.

Rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy:

- 1) **účetní odpis > daňový odpis = daňový základ bude zvýšen,**
vyšší daňová povinnost
- 2) **účetní odpis < daňový odpis = daňový základ bude snížen,**
nižší daňová povinnost

Příklad 5 : Výpočet čistého zisku společnosti

Účetní hospodářský výsledek firmy za zdaňovací období 2005 byl 1 368 000 Kč. Za zdaňovací období 2004 společnost vykázala ztrátu ve výši 228 000 Kč a rozhodla se o celou její výši snížit základ daně v roce 2005. Daňové odpisy v roce 2005 činily 180 000 Kč, účetní odpisy 80 000 Kč. Společnost poskytla dar místní škole ve výši 18 000 Kč a vynaložila 60 000 Kč na vědu a výzkum. Daňově neuznané náklady ve výši 272 000 Kč. Na zálohách uhradila 200 000 Kč.

Řešení:

Text	Výpočet
Účetní hospodářský výsledek	1 368 000
Připočitatelné položky	272 000
Odčitatelné položky	
a) rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	-100 000
b) ztráta	-228 000
c) věda a výzkum	-60 000
d) dary	-18 000
Základ daně	1 234 000
Daň	$1\,234\,000 * 26\% = \mathbf{320\,840}$
Na zálohách uhrazeno	200 000
Zbývá uhradit	120 840
Čistý zisk společnosti	$1\,368\,000 - 320\,840 = \mathbf{1\,047\,160}$

Pozn. Mezi připočitatelné položky patří např. cestovné nad limit, náklady na reprezentaci, ostatní pokuty a penále, tvorba ostatních rezerv apod.

Závěr: Čistý zisk společnosti za rok 2005 je 1 047 160 Kč. Celková daňová povinnost za rok 2005 je 320 840 Kč. Pokud bychom použili sazbu 24 % platnou pro rok 2006, byla by daňová povinnost 296 160 Kč, tj. téměř o 25 000 Kč nižší. Současně by byl i vyšší čistý zisk společnosti. Zde tedy vidíme pozitivní vliv nižší sazby daně.

4.3 Rozdíly ve zdaňování fyzických osob a právnických osob

Nyní se zaměříme na hlavní rozdíly ve zdaňování fyzických a právnických osob v konkrétních příkladech.

4.3.1 Sazba daně

Sazba daně z příjmů fyzických osob je oproti sazbě daně právnických osob daní progresivní. Daň z příjmů právnických osob je daň proporcionální.

Příklad 6 : Sazba daně

Porovnání daňové povinnosti FO a PO pro různé základy daně. Uvažujeme daňovou ztrátu ve výši 80 000 Kč, neuvažujeme nezdanitelné části základu daně, odčitatelné položky ani jiné odpočty.

Řešení:

Rok 2006

	Text	Daň - fyzická osoba	Daň - právnická osoba
1	ZD 80 000 Kč	13 548 Kč	0 Kč
2	ZD 100 000 Kč	13 548 Kč	4 800 Kč
3	ZD 250 000 Kč	23 816 Kč	40 800 Kč
4	ZD 500 000 Kč	89 628 Kč	100 800 Kč
5	ZD 2 000 000 Kč	569 628 Kč	460 800 Kč

Pozn.:

Ad 1) ZD 80 000 Kč → u FO musíme použít minimální základ daně 112 900 Kč a nemůžeme tedy odečíst v tomto roce daňovou ztrátu, $112\,900 * 12\% = \underline{13\,548\text{ Kč}}$

→ u PO můžeme odečíst celou daňovou ztrátu, snížený daňový základ je poté roven nule a celková daňová povinnost je tedy také nulová

Ad 2) ZD 100 000 Kč → u FO použijeme minimální základ daně a nemůžeme odečíst daňovou ztrátu, $112\,900 * 12\% = \underline{13\,548\text{ Kč}}$

→ PO $100\,000 - 80\,000 = 20\,000\text{ Kč}$, $20\,000 * 24\% = \underline{4\,800\text{ Kč}}$

Ad 3) ZD 250 000 Kč

FO → $250\,000 - 80\,000 = 170\,000\text{ Kč}$, $14\,544 + 19\% * (170\,000 - 121\,200) = \underline{23\,816\text{ Kč}}$

PO → $250\,000 - 80\,000 = 170\,000\text{ Kč}$, $170\,000 * 24\% = \underline{40\,800\text{ Kč}}$

Ad 4) ZD 500 000 Kč

FO → $500\,000 - 80\,000 = 420\,000\text{ Kč}$, $61\,212 + 32\% * (420\,000 - 331\,200) = \underline{89\,628\text{ Kč}}$

PO → $500\,000 - 80\,000 = 420\,000\text{ Kč}$, $420\,000 * 24\% = \underline{100\,800\text{ Kč}}$

Ad 5) ZD 2 000 000 Kč

FO → $2\,000\,000 - 80\,000 = 1\,920\,000\text{ Kč}$, $61\,212 + 32\% * (1\,920\,000 - 331\,200) = \underline{569\,628\text{ Kč}}$

PO → $2\,000\,000 - 80\,000 = 1\,920\,000\text{ Kč}$, $1\,920\,000 * 24\% = \underline{460\,800\text{ Kč}}$

Závěr: V prvních dvou případech jsou na tom právnické osoby lépe, protože fyzické osoby musí použít institut minimálního základu daně a nemohou si odečíst daňovou ztrátu. V případech 3 a 4 jsou na tom lépe fyzické osoby. Pro daňový základ 2 mil. je daň nižší pro právnické osoby. Pro nižší základy daně je tedy vhodnější podnikat jako fyzická osoba, ale nevýhodou je, že fyzická osoba ručí celým svým majetkem. Pro vyšší základy daně je vhodnější právnická osoba.

4.3.2 Výdajové paušály

Institut výdajových paušálů mohou používat pouze fyzické osoby.

Příklad 7: Uplatnění výdajů

Porovnání základu daně u FO a PO při uplatnění výdajů paušálem.

FO – zemědělec, podniká prvním rokem, jediný zdroj příjmů

Řešení:

Rok 2004

Text	Fyzická osoba	Právnícká osoba
Příjmy (výnosy)	500 000	500 000
Skutečné výdaje (náklady)	100 000	100 000
Výdaje paušál (50 %)	250 000	-
Pojištění	50 000	-
Základ daně	200 000	400 000

Závěr: Z uvedeného příkladu vyplívá, že pokud fyzická osoba uplatní výdaje paušálem oproti právnické osobě, která uplatňuje jen skutečně vynaložené náklady, výrazně se jí sníží základ daně.

Rok 2005 (2006)

Text	Fyzická osoba	Právnícká osoba
Příjmy (výnosy)	500 000	500 000
Skutečné výdaje (náklady)	100 000	100 000
Výdaje paušál (80 %)	400 000	-
Pojištění	50 000	-
Základ daně	50 000	400 000

Závěr: V roce 2005 může fyzická osoba uplatnit retroaktivně výdaje paušálem vyšší, tedy 80 %. Opět má výrazně nižší základ daně než právnická osoba. Avšak podle ustanovení § 7c ZDP by měla fyzická osoba použít minimální základ daně. Toto ustanovení se však nevztahuje na poplatníka ve zdaňovacím období, ve kterém zahájil podnikatelskou činnost nebo v období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém zahájil podnikatelskou činnost. V našem případě podniká fyzická osoba prvním rokem, proto její základ daně bude pouze 50 000 Kč.

4.3.3 Snížení základu daně a slevy na dani

Zákon o daních z příjmů umožňuje v řadě ustanovení snížit základ daně zjištěný v účetnictví. Jedná se o nezdanitelné části základu daně podle § 15, odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně dle § 20 odst. 7 a 8 ZDP. Vypočtenou daň dále můžeme snížit o slevy na dani uvedené v § 35 ZDP.

Daň FO lze nově od zdaňovacího období 2006 vedle slevy na dítě (která platí již pro zdaňovací období 2005) snížit o další slevy uvedené v § 35ba, které nahradily některé nezdanitelné části základu daně.

Příklad 8: Snížení základu daně a daňové povinnosti – zdaňovací období 2005

Porovnáme daňovou povinnost FO a PO pro zdaňovací období 2005. Použijeme stejný základ daně a různé odčitatelné položky a slevy na dani.

Řešení:

Rok 2005

	Text	Fyzická osoba	Právnícká osoba
	Základ daně	700 000	700 000
1.	Nezd. částka - poplatník	38 040	-
2.	- manželka	21 720	-
3.	Dar - 20 000 Kč základní škole	20 000	20 000
4.	Úroky z hypotečního úvěru 7 900 Kč	7 900	-
5.	Pojistné na důchodové pojištění - 7 200 Kč	1 200	-
6.	Soukromé životní pojištění - 18 000 Kč	12 000	-
7.	Bezplatné dárcovství krve	2 000	-
8.	Výuka učňů - 70 000 Kč	21 000	21 000
9.	Výdaje (náklady) na výzkum a vývoj - 200 000 Kč	200 000	200 000
	Snížený základ daně	376 140	459 000
	Daň	80 788	119 340
10.	Sleva na dítě	6 000	-
11.	1 zaměstnanec se zdravotním postižením	18 000	18 000
	Daň po slevách	56 788	101 340

Pozn. : Ad 3) Dar u právnické osoby můžeme odečíst až po snížení základu daně o odpočty na výuku učňů a projekty vědy a výzkumu. Ze sníženého základu daně můžeme odečíst max. 5%, min. 2 000 Kč.

$700\,000 - 21\,000 - 200\,000 = 479\,000\text{ Kč} * 5\% = 23\,950\text{ Kč} \rightarrow$ můžeme tedy odečíst celých 20 000 Kč

Závěr: Daňová povinnost fyzické osoby je téměř o polovinu menší. Důvodem je více nezdanitelných částí základu daně u fyzických osob.

Příklad 9: Snížení základu daně a daňové povinnosti – zdaňovací období 2006

Porovnáme daňovou povinnost FO a PO pro zdaňovací období 2006. Použijeme stejný základ daně a různé odčitatelné položky a slevy na dani.

Řešení:

Rok 2006

	Text	Fyzická osoba	Právnícká osoba
	Základ daně	700 000	700 000
1.	Dar - 20 000 Kč základní škole	20 000	20 000
2.	Úroky z hypotečního úvěru 7 900 Kč	7 900	-
3.	Pojistné na důchodové pojištění - 7 200 Kč	1 200	-
4.	Soukromé životní pojištění - 18 000 Kč	12 000	-
5.	Bezplatné dárcovství krve	2 000	-
6.	Výuka učňů - 70 000 Kč	21 000	21 000
7.	Výdaje (náklady) na výzkum a vývoj - 200 000 Kč	200 000	200 000
	Snížený základ daně	435 900	459 000
	Daň	94 716	110 160
8.	Sleva na dítě	6 000	-
9.	1 zaměstnanec se zdravotním postižením	18 000	18 000
10.	Sleva na poplatníka	7 200	-
11.	Sleva na manželku	4 200	-
	Daň po slevách	59 316	92 160

Závěr: Díky změně tzv. standardních nezdanitelných částí základu daně (tj. ty, které mají vazbu na osobu poplatníka) na slevy na dani se daňová povinnost FO zvýšila. Naproti tomu daňová povinnost právnických osob se díky snížení daňové sazby snížila téměř o 10 000 Kč. Změna nezdanitelných částí na slevy na dani by měla umožnit nominálně stejnou daňovou výhodu pro všechny bez ohledu na výši příjmů poplatníka, resp. výši jeho základu daně. U tohoto druhu slev na dani však nelze poskytnout daňový bonus, který lze uplatnit pouze u vyživovaného dítěte.

4.4 Zdaňování jednotlivých forem podnikání

V této kapitole nastíníme jen stručný přehled postupu zdaňování jednotlivých forem podnikání, které jsme uvedli ve druhé kapitole.

Samostatná FO

Zdanění příjmů fyzické osoby podléhá progresivní sazbě daně od 12 % do 32 %, navíc příjmy z podnikání obecně vstupují do vyměřovacích základů pro odvody sociálního a zdravotního pojištění.

Spolupracující osoby

Podnikající FO může ke svému podnikání přizvat i tzv. spolupracující osobu. Spolupracující osobou může být pouze manželka a osoby žijící ve společné domácnosti s podnikatelem. Příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti provozované za spolupráce druhého z manželů a ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení lze rozdělit. Využití této možnosti stanovené v § 13 ZDP může vést při uplatnění klouzavě progresivní stupnice zdanění k významným úsporám na dani.

Při spolupráci druhého z manželů lze příjmy a výdaje rozdělovat při splnění těchto podmínek:

- podíl připadající na manželku (manžela) nesmí překročit 50 %,
- částka připadající na spolupracující manželku (manžela), o kterou příjmy přesahují výdaje (tj.dílní základ daně), smí činit nejvýše:
 - 540 000 Kč při spolupráci za celé zdaňovací období,
 - 45 000 Kč za každý i započatý měsíc spolupráce.

V ostatních případech spolupráce manžela (manželky) a ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem se příjmy a výdaje rozdělují s ohledem na následující zákonem stanovené podmínky:

- podíl připadající na všechny spolupracující osoby se rozděluje tak, aby činil v úhrnu nejvýše 30 %,
- u spolupracující manželky (manžela) a dalších spolupracujících osob musí být výše podílu na společných příjmech a výdajích stejná,
- částka připadající v úhrnu na spolupracující osoby, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše:
 - 180 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období,
 - 15 000 Kč za každý i započatý měsíc spolupráce,
- příjmy a výdaje nelze rozdělit na děti až do ukončení jejich povinné školní docházky,
- příjmy a výdaje nelze rozdělit na děti v kalendářních měsících, ve kterých je na ně uplatňována sleva na dani podle § 35c a 35d, nebo na manžela (manželku), je-li na něj (na ní) ve zdaňovacím období uplatněna slevy na dani podle § 35ba odst.1 písm. b) ZDP.

Příklad 10 : Rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osoby

Poplatník má příjmy ze živnosti ve výši 463 280 Kč. Rozděluje je na syna a dceru, kteří studují vysokou školu. Je po celou dobu ve starobním důchodu, podnikám prvním rokem. Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů činily 322 200 Kč. Poplatník měl dále příjmy z příležitostné zemědělské výroby (prodej meruněk) ve výši 9 600 Kč. Syn je zaměstnán na poloviční úvazek, přičemž v roce 2006 dosáhl podle údajů v potvrzení o příjmech dílčí základ daně podle §6 ve výši 76 222 Kč. Vypočítejte daňovou povinnost poplatníka, jeho syna a dcery za zdaňovací období roku 2006.

Řešení:

1) Výpočet daňové povinnosti poplatníka

Text	Výpočet
Příjmy ze živnosti	463 280 Kč
Podíl na příjmech ze živnosti (70 %)	324 296 Kč
Výdaje ze živnosti	322 200 Kč
Podíl na výdajích ze živnosti (70 %)	225 540 Kč
Dílčí daňový základ - § 7	98 756 Kč
Příjem z příležitostné zemědělské výroby	0
Souhrn DZD	98 756 Kč
Základ daně	98 756 Kč
ZD zaokrouhlený	98 700 Kč
Daň (12 %)	11 844 Kč

Pozn. Příjem z příležitostné zemědělské činnosti podle § 10 nepřevyšující částku 20 000 Kč je osvobozen od daně. Jelikož poplatník podniká prvním rokem, nemusí uplatňovat minimální základ daně.

2) Výpočet daňové povinnosti syna poplatníka

Text	Výpočet
Dílčí daňový základ - § 6	76 222 Kč
Podíl na příjmech ze živnosti (15 %)	69 492 Kč
Podíl na výdajích ze živnosti (15 %)	48 330 Kč
Dílčí daňový základ - § 7	21 162 Kč
Souhrn DZD	97 384 Kč
Základ daně	97 384 Kč
ZD zaokrouhlený	97 300 Kč
Daň (12 %)	11 676 Kč
Sleva na dani - poplatník	7 200 Kč
- student	2 400 Kč
Daň po slevách	2 076 Kč

3) Výpočet daňové povinnosti dcery poplatníka

Text	Výpočet
Podíl na příjmech ze živnosti (15 %)	69 492 Kč
Podíl na výdajích ze živnosti (15 %)	48 330 Kč
Dílčí daňový základ - § 7	21 162 Kč
Souhrn DZD	21 162 Kč
Základ daně	21 162 Kč
ZD zaokrouhlený	21 100 Kč
Daň (12 %)	2 532 Kč
Sleva na dani - poplatník	7 200 Kč
- student	2 400 Kč
Daň po slevách	0 Kč

Závěr: Daňová povinnost poplatníka je 11 844 Kč, jeho syna 2 076 Kč a jeho dcery 0 Kč. Pokud by poplatník nerozděloval příjmy a výdaje na spolupracující osoby, jeho daňová povinnost by byla 18 306 Kč. Je tedy zřejmé, že rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osoby má pro poplatníka pozitivní vliv.

Sdružení

Poplatníky daně z příjmů zůstávají i nadále všichni individuální účastníci smlouvy o sdružení. Jejich podíl na společných příjmech a výdajích se u FO zahrne do dílčího základu daně z podnikání podle § 12 ZDP, u PO pak do jejich obecného základu daně. Dělení příjmů a výdajů se děje na podkladě smlouvy o sdružení a pokud probíhá rovným dílem (stejný podíl na příjmech jako na výdajích), pak účastníci z řad FO mohou využít i paušálních výdajů namísto skutečných.

Příklad 11 : Výpočet daňové povinnosti účastníků sdružení

Sdružení fyzických osob tvoří dva účastníci, malíř a natěrač. Sjednali stejný podíl na příjmech a výdajích, pan Bílý se podílí na příjmech a výdajích 60 %, pan Černý 40 %. Účastníkem, který je pověřen vedením daňové evidence, je pan Bílý. Sdružení vyvíjí aktivity jen v letních měsících, společníci opravují školy. Nezávisle na těchto aktivitách oba podnikají a vykazují v daňovém přiznání vlastní výsledky. Pan Bílý převede panu Černému část dílčího daňového základu podle uzavřené smlouvy. Za rok 2006 dosáhli příjmů ve výši 340 000 Kč a výdajů ve výši 120 000 Kč.

Řešení:

1) Výpočet daňové povinnosti pana Bílého

Text	Výpočet
Podíl na příjmech ve sdružení (60 %)	$340\,000 * 60\% = 204\,000$
Podíl na výdajích ve sdružení (60 %)	$120\,000 * 60\% = 72\,000$
DZD ze sdružení	132 000
DZD - § 7	450 000
Součet DZD	582 000
Daň	$61\,212 + (0,32 * 250\,800) = 141\,468$
Sleva na dani - poplatník	7 200
- 3 děti	$3 * 6\,000 = 18\,000$
- manželka	4 200
Daň po slevách	112 068 Kč

2) Výpočet daňové povinnosti pana Černého

Text	Výpočet
Podíl na příjmech ve sdružení (40 %)	$340\,000 * 40\% = 136\,000$
Podíl na výdajích ve sdružení (40 %)	$120\,000 * 40\% = 48\,000$
DZD ze sdružení	88 000
DZD - § 7	570 000
Součet DZD	658 000
Daň	$61\,212 + (0,32 * 326\,800) = 165\,788$
Sleva na dani - poplatník	7 200
- 2 děti	$2 * 6\,000 = 12\,000$
- manželka	4 200
Daň po slevách	142 388 Kč

Závěr: Celková daňová povinnost pana Bílého je 112 068 Kč a pana Černého 142 388 Kč.

Tiché společenství

Podíl tichého společníka na zisku i na ztrátě musí být stejný. Podíl na zisku tichého společníka podléhá srážkové dani ve výši 15 %, kterou za něj odvede plátce daně (vyplácející společnost) svému místně příslušnému finančnímu úřadu. Je nutné si však uvědomit, že částka náležející tichému společníkovi již byla zdaněna v rámci daňového priznání podnikatele a tudíž zde dochází k opětovnému zdanění (poněvadž nejde o téhož poplatníka, nelze hovořit o dvojím zdanění v právním slova smyslu, ale o ekonomickém dvojím zdanění). (Děrgel, 2004)

Veřejná obchodní společnost

Třebaže je v.o.s. právnickou osobou, nezapře svou osobní povahu ani v daňovém právu. V.o.s. nepodává příznání k dani z příjmů právnických osob. Základ daně se rozděluje na jednotlivé společníky podle podílů stanovených ve společenské smlouvě, jinak rovným dílem. U fyzických osob je podíl na zisku dílčím základem daně podle § 7 ZDP, u právnických osob základem daně.

V případě darů nelze snižovat základ daně v.o.s. Dary se rozdělují ne společníky stejným díle jako podíl na zisku a posuzují se u FO podle 15 odst.1 ZDP a u právnických osob podle § 20 odst.5 a 8 ZDP. Obdobně jako se rozděluje podíl na zisku a dary, rozdělují se na společníky v.o.s. odčitatelné položky podle § 34 ZDP i slevy na dani podle § 35 odst. 1 ZDP. Příjmy společníka v.o.s. ve formě podílů na zisku nelze rozdělit na spolupracující osoby, ani u nich nelze uplatnit paušální výdaje.

Příklad 12 : Zdanění příjmů společníků v.o.s.

V.o.s. založili 2 společníci (FO). Podle společenské smlouvy se základ daně rozděluje na společníky rovným dílem. Ve zdaňovacím období roku 2006 společnost vykázala základ daně 580 000 Kč, poskytla dar obci ve výši 70 000 Kč, po celý rok zaměstnávala 1 pracovníka se změněnou pracovní schopností. Osobní poměry společníků:

- společník A byl svobodný, bezdětný, pobíral částečný invalidní důchod, měl příjmy z pronájmu podle § 9 ZDP ve výši 60 000 Kč ročně,
- společník B byl ženatý, vyživoval 2 děti, manželka bez vlastních příjmů.

Řešení:

1) Zdanění příjmů společníka A

Text	Výpočet
DZD § 7 (podíl na zisku v.o.s.)	$580\ 000/2 = 290\ 000$
Příjem podle § 9 ZDP	60 000
Výdaje (paušál 30 % z příjmů)	18 000
DZD § 9	42 000
Souhrn DZD	332 000
Nezd.část - podíl na daru	33 200
Základ daně	298 800
Daň	$33\ 012 + (0,25*80\ 400) = 53\ 112$
Sleva na dani - poplatník	7 200
- invalidita	1 500

Podíl na slevě za zaměstnance se změněnou pracovní schopností	18 000/2 = 9 000
Daň po slevě	35 412 Kč

2) Zdanění příjmů společníka B

Text	Výpočet
DZD § 7 (podíl na zisku v.o.s.)	580 000/2 = 290 000
ZD	290 000
Nezd.část - podíl na daru	33 200
Základ daně	256 800
Daň	$33\,012 + (0,25 \cdot 38\,400) = 42\,612$
Sleva na dani - poplatník	7 200
- manželka	4 200
- 2 děti	$2 \cdot 6\,000 = 12\,000$
Podíl na slevě za zaměstnance se změněnou pracovní schopností	18 000/2 = 9 000
Daň po slevě	14 212 Kč

Závěr: Daňová povinnost společníka A je 35 412 Kč a poplatníka B 14 212 Kč.

Komanditní společnost

Výše uvedená daňová pravidla pro společníky v.o.s. jsou platná i pro komplementáře k.s., s tím, že u poplatníka daně z příjmů fyzických osob, který je komplementářem k.s., je součástí základu daně část základu daně nebo daňové ztráty k.s. určená ve stejném poměru, jakým je rozdělován zisk nebo ztráta k.s. na tohoto komplementáře podle obchodního zákoníku.

Komanditisté musejí počkat na disponibilní zisk vykázaný za celou k.s. (po zdanění daní z příjmů právnických osob), který si mohou následně rozdělit podle společenské smlouvy, tento příjem podléhá zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. a) bod 2 ZDP (tzv.srážková daň) ve výši 15 %.

Komplementář – FO – je považován, stejně jako společník v.o.s., za osobu samostatně výdělečně činnou, což znamená odvodovou povinnost k příslušné správě sociálního zabezpečení a vůči zdravotní pojišťovně. Ani o tyto příjmy se nelze daňově podělit se spolupracujícími osobami nebo využívat paušálních výdajů.

Společnost s ručením omezeným

Hospodářský výsledek společnosti je po patřičných daňových korekcích zdaněn sazbou 24 % (za rok 2006). Disponibilní zisk po odvodu do rezervního fondu je zpravidla určen na výplatu podílů společníkům podle společenské smlouvy. Tyto příjmy jsou opět u svého zdroje podrobeny srážkové dani ve výši 15 %. Společníci dostávají podíly již v čisté podobě a neuvádí je ani ve svém daňovém přiznání, u FO se nezahrnují ani do vyměřovacích základů pro účely sociálního a zdravotního pojištění.

Společníci z řad FO mohou od s.r.o. dostávat i jiné druhy příjmů, typicky za práci, jenž je pak jsou v obdobném režimu jako klasické příjmy z pracovně-právního poměru. Díky platbám sociálního a zdravotního pojistného je v tomto případě odvodové zatížení velmi vysoké.

Podíl společníka na likvidačním zůstatku a vypořádací podíl při zániku jeho účasti podléhá po snížení o nabývací cenu podílu 15 % srážkové dani, přijatá částka je poté již plně k dispozici společníkovi.

Akciová společnost

U této typicky kapitálové společnosti se podílům na zisku akcionářů říká dividendy. To ovšem nic nemění na skutečnosti, že zdanění společnosti i efektivní dopad postupného zdanění pro cílového akcionáře je de facto shodný jako v případě předešlé s.r.o.

Družstvo

Při zdaňování podílů na zisku a obdobného plnění plynoucího z členství v družstvu jsme opět ve stejné situaci jako v případě podílu na zisku s.r.o. rovněž režim zdaňování (a případné osvobození u FO) příjmu z převodu členských práv družstva, jakož i podílu na likvidačním zůstatku a vypořádacím podílu při zániku členství v družstvu, odpovídá režimu popsanému u obdobných příjmů plynoucích společníkům s.r.o. I zde může družstevník FO – mít příjmy i v podobě příjmů ze závislé činnosti, o jejichž zdanění lze říci totéž co o příjmech za práci společníků s.r.o. (viz. § 6 odst.1 písm. b) ZDP).

5. Srovnání zdanění vybraných podnikatelských subjektů v praxi

V této kapitole provedeme srovnání zdanění FO a PO na příkladech z praxe. Na konkrétním případě daňového přiznání FO provedeme srovnání daňové povinnosti za zdaňovací období 2005 a za zdaňovací období 2006. Poté aplikujeme daňový základ FO na osobu právnickou. Totéž provedeme pro právnickou osobu.

5.1 Zdanění fyzické osoby

V této kapitole se budeme věnovat daňovým přiznáním poplatníků daně z příjmů fyzických osob.

Povinnost podat daňové přiznání

V případě, že poplatník vedle příjmů ze závislé činnosti jen příjmy, které nejsou předmětem daně a jsou od daně osvobozené, podléhají srážkové dani, poplatník daňové přiznání podávat nemusí. Nesplňuje-li poplatník tyto podmínky, musí podat v zákonném termínu a k tomuto datu je daň splatná.

Daňové přiznání

Od zdaňovacího období 2005 platí již jen jeden typ tiskopisu daňového přiznání (dále jen DP) pro všechny poplatníky daně z příjmů fyzických osob (oproti zdaňovacímu období 2004, kdy jsme rozlišovali DP typu A DP typu B). Důvodem jsou změny v zákoně o daních z příjmů, například společné zdanění manželů, sleva na dítě apod. Pro zdaňovací období 2006 však bude muset být vypracován opět jiný formulář a to z důvodu změny nezdanitelných částí základu daně na slevy na dani a dalších změn.

Souhrnný příklad 1 : Daňové přiznání FO

Z údajů, které poskytl podnikatel – živnostník (nepřeje si být jmenován), sestavíme nejprve daňové přiznání za zdaňovací období 2005. Poté vypočítáme údaje pro vyplnění daňového přiznání za zdaňovací období 2006 při použití příjmů a výdajů z roku 2005.

Podnikatel provozuje vnitrostátní a mezinárodní nákladní autodopravu, vede daňovou evidenci. Je ženatý, má dvě děti, na které uplatňuje slevu na dani.

Údaje pro vyplnění daňového přiznání FO – zdaňovací období 2005

Text	Výpočet
Příjmy podle § 7	2 396 790 Kč
Výdaje související s příjmy podle § 7	2 155 239 Kč
Rozdíl mezi příjmy a výdaji	241 551 Kč
Úhrn částek snižující výsledek hospodaření	44 436 Kč
Dílčí základ daně dle § 7	197 115 Kč
Základ daně	197 115 Kč
Základní nezdanitelná částka	38 040 Kč
Nezdanitelná částka - životní pojištění	6 166 Kč
Úhrn nezdanitelných částí	44 206 Kč
ZD snížený o nezdanitelné částky	152 909 Kč
ZD zaokrouhlený	152 900 Kč
Daň podle § 16	25 120 Kč
Daňové zvýhodnění na vyživované děti	12 000 Kč
Sleva na dani	12 000 Kč
Daň po uplatnění slevy	13 120 Kč

Pozn.: Položka snižující výsledek hospodaření je časové rozlišení leasingu.

Údaje pro vyplnění daňového přiznání FO – zdaňovací období 2006

Text	Výpočet
Příjmy podle § 7	2 396 790 Kč
Výdaje související s příjmy podle § 7	2 155 239 Kč
Rozdíl mezi příjmy a výdaji	241 551 Kč
Úhrn částek snižující výsledek hospodaření	44 436 Kč
Dílčí základ daně dle § 7	197 115 Kč
Základ daně	197 115 Kč
Nezdanitelná částka - životní pojištění	6 166 Kč
Úhrn nezdanitelných částí	6 166 Kč
ZD snížený o nezdanitelné částky	190 949 Kč
ZD zaokrouhlený	190 900 Kč
Daň podle § 16	27 787 Kč
Sleva na dani - poplatník	7 200 Kč
- 2 děti	12 000 Kč
Daň po uplatnění slev	8 587 Kč

Daňové přiznání poplatníka za rok 2005 je uvedeno v příloze č.1. Daňové přiznání za rok 2006 nemůžeme vyplnit, protože pro rok 2006 již budou platit nová daňová přiznání, která nemáme ještě k dispozici.

Závěr: Z uvedeného příkladu můžeme vyčíst pozitivní vliv změn v zákoně o daních z příjmů pro našeho podnikatele. Díky těmto změnám by se za jinak stejných podmínek jeho daňová povinnost snížila o 4 533 Kč.

Souhrnný příklad 2 : Daňové přiznání PO

Nyní vypočteme daňovou povinnost výše uvedeného poplatníka, pokud by byl právnickou osobou a ne osobou fyzickou.

Údaje pro vyplnění daňového přiznání PO – zdaňovací období 2005

Text	Výpočet
Výnosy	2 396 790 Kč
Náklady	2 155 239 Kč
Hospodářský výsledek	241 551 Kč
Základ daně	241 551 Kč
ZD zaokrouhlený	241 000 Kč
Daň dle § 21 (26 %)	62 660 Kč

Pozn.: Hospodářský výsledek již nesnižujeme jako u fyzické osoby, neboť tato částka časového rozlišení je již zahrnuta v účetnictví právnické osoby.

Údaje po vyplnění daňového přiznání PO – zdaňovací období 2006

Text	Výpočet
Výnosy	2 396 790 Kč
Náklady	2 155 239 Kč
Hospodářský výsledek	241 551 Kč
Základ daně	241 551 Kč
ZD zaokrouhlený	241 000 Kč
Daň dle § 21 (24 %)	57 840 Kč

Daňové přiznání za rok 2005 je uvedeno v příloze č.2 a daňové přiznání za rok 2006 je uvedeno v příloze č.3.

Závěr: Snížení daňové sazby o 2 % přineslo snížení daňové povinnosti za rok 2006 o 4 820 Kč.

Srovnání příkladů 1 a 2:

Text	Daňová povinnost	
	Rok 2005	Rok 2006
Poplatník - FO	13 120 Kč	8 587 Kč
Poplatník - PO	62 660 Kč	57 840 Kč
Rozdíl	49 540 Kč	49 253 Kč

Závěr: Při porovnání daňové povinnosti poplatníka jako fyzické osoby a poplatníka jako právnické osoby, můžeme jednoznačně říci, že při dosažení uvedeného výsledku hospodaření je pro poplatníka výhodnější být fyzickou osobou, musí ovšem počítat s neomezeným ručením za své závazky. Jako právnická osoba by platil příliš vysokou daň.

5.2 Zdanění právnické osoby

V této kapitole se budeme věnovat daňovým příznáním poplatníků daně z příjmů právnických osob.

Příznání k dani z příjmů podáváme na předepsaném tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Každý poplatník je povinen si sám vypočítat výši daňové povinnosti.

Souhrnný příklad 3 : Daňové příznání PO

Nejprve sestavíme údaje pro vyplnění daňového příznání za zdaňovací období 2005 a poté za zdaňovací období 2006 při použití stejného výsledku hospodaření.

Aljaška s.r.o. se zabývá výrobou saní a vykázala k 31.12.2005 na výsledkových účtech tyto zůstatky:

Účet	Název	Částka
501/1	Spotřeba materiálu	3 250 000
502/1	Spotřeba energie	430 000
511/1	Opravy a udržování	620 000
512/1	Cestovné do limitu	200 000
512/9	Cestovné nad limit	35 000

513/9	Reprezentace	43 000
518/1	Ostatní služby	129 000
521/1	Mzdové náklady	1 120 000
523/9	Odměny členům stat.orgánům	50 000
524/1	Zákonné sociální pojištění (uhrazené)	300 000
531/1	Silniční daň	80 000
538/1	Ostatní provozní náklady (výdaje na vědu a výzkum)	90 000
543/9	Dar (místní škole)	5 000
544/1	Smluvní pokuty a penále	12 000
545/9	Ostatní pokuty a penále	5 000
551/1	Odpisy majetku	120 000
554/9	Tvorba ostatních rezerv	75 000
562/1	Úroky	15 000
568/1	Ostatní finanční náklady	3 000
	Náklady celkem:	6 582 000

Účet	Název	Částka
601/1	Tržby za vlastní výrobky	7 800 000
644/1	Smluvní pokuty a penále	12 000
662/1	Úroky	52 000
688/1	Mimořádné výnosy	17 000
	Výnosy celkem:	7 881 000
	Účetní hospodářský výsledek	1 299 000

Za zdaňovací období 2004 vykázala společnost ztrátu ve výši 126 000 Kč a rozhodla se o celou její výši snížit základ daně v roce 2005. Daňové odpisy v roce 2005 byly 220 000 Kč. Na zálohách na dani uhradila 180 000 Kč.

Údaje pro vyplnění daňového přiznání PO – zdaňovací období 2005

Text	Výpočet
Účetní hospodářský výsledek	1 299 000
Připočitatelné položky	213 000
Odčitatelné položky	
- rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	- 100 000
- ztráta	- 126 000
- věda a výzkum	- 90 000
- dary	- 5 000

Základ daně	1 191 000
Daň	1 191 000 * 26% = 309 660 Kč
Na zálohách uhrazeno	180 000
Zbývá uhradit	129 660
Čistý zisk společnosti	1 299 000 – 309 660 = 989 340 Kč

Pozn.: Připočitatelné položky zjistíme jako součet daňově neuznaných nákladů, v našem případě všechny analytické účty označené číslem 9, jedná se např. o cestovné nad limit, reprezentaci apod.

Údaje pro vyplnění daňového přiznání PO – zdaňovací období 2006

Text	Výpočet
Účetní hospodářský výsledek	1 299 000
Připočitatelné položky	213 000
Odčitatelné položky	
- rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	- 100 000
- ztráta	- 126 000
- věda a výzkum	- 90 000
- dary	- 5 000
Základ daně	1 191 000
Daň	1 191 000 * 24% = 285 840 Kč
Na zálohách uhrazeno	180 000
Zbývá uhradit	78 840
Čistý zisk společnosti	1 299 000 – 285 840 = 1 013 160 Kč

Daňové přiznání za rok 2005 je uvedeno v příloze č.4 a za rok 2006 v příloze č.5.

Závěr: Snížení sazby daně o 2 % přineslo společnosti snížení daňové povinnosti téměř o 24 000 Kč a zvýšení čistého zisku společnosti.

Souhrnný příklad 4 : Daňové přiznání FO

Nyní vypočteme daňovou povinnost výše uvedeného poplatníka, pokud by byl fyzickou osobou a ne osobou právnickou.

Údaje pro vyplnění daňového přiznání FO – zdaňovací období 2005

Text	Výpočet
Příjmy podle § 7	7 881 000
Výdaje související s příjmy podle § 7	6 469 000
Rozdíl mezi příjmy a výdaji	1 412 000
Dílčí základ daně dle § 7	1 412 000

Základ daně	1 412 000 Kč
Ztráta	126 000
Základ daně po odečtení ztráty	1 286 000
Základní nezdanitelná částka	38 040
Dar	5 000
Výzkum a vývoj	90 000
Úhrn nezdanitelných částí	133 040
ZD snížený o nezdanitelné částky	1 152 960 Kč
ZD zaokrouhlený	1 152 900
Daň podle § 16	66 420 + (821 700 * 32 %) = 329 364 Kč
Na zálohách zapláceno	180 000
Zbývá doplatit	149 364

Údaje pro vyplnění daňového přiznání FO – zdaňovací období 2006

Text	Výpočet
Příjmy podle § 7	7 881 000
Výdaje související s příjmy podle § 7	6 469 000
Rozdíl mezi příjmy a výdaji	1 412 000
Dílčí základ daně dle § 7	1 412 000
Základ daně	1 412 000 Kč
Ztráta	126 000
Základ daně po odečtení ztráty	1 286 000
Dar	5 000
Výzkum a vývoj	90 000
Úhrn nezdanitelných částí	95 000
ZD snížený o nezdanitelné částky	1 191 000 Kč
ZD zaokrouhlený	1 191 000
Daň podle § 16	61 212 + (859 800 * 32 %) = 336 348 Kč
Sleva na dani - poplatník	7 200
Daň po slevě	329 148 Kč
Na zálohách zapláceno	180 000
Zbývá doplatit	149 148

Daňové přiznání za rok 2005 je uvedeno v příloze č.6. Daňové přiznání za rok 2006 nemůžeme vyplnit, protože pro rok 2006 již budou platit nová daňová přiznání, která v současné době nejsou k dispozici.

Závěr: Ve zdaňovacím období 2006 došlo ke snížení daňové povinnosti, ale tato změna není tak velká jako u právnické osoby.

Srovnání příkladů 3 a 4:

Text	Daňová povinnost	
	Rok 2005	Rok 2006
Poplatník - PO	309 660 Kč	285 840 Kč
Poplatník - FO	329 364 Kč	329 148 Kč
Rozdíl	19 704 Kč	43 308 Kč

Závěr: Z uvedeného srovnání vyplývá, že při dosahování vyšších výsledků hospodaření, je pro poplatníka výhodnější podnikat jako právnická osoba. Jako fyzická osoba by v uvedeném příkladě platil daleko větší daně. Důležité je i upozornit na neomezené ručení fyzické osoby, které určitě bude hrát velkou roli při rozhodování o volbě formy podnikání.

6. Závěr

Tato práce je stručným pohledem na hlavní výhody a nevýhody jednotlivých forem podnikání, které jsou důležitým kritériem při rozhodování podnikatele, kterou formu si pro své podnikání zvolí. Tyto poznatky jsou důležité i v případě, že se podnikatel rozhoduje o změně právní formy podnikání. Důležitým bodem rozhodování je i daňové zatížení různých forem podnikání.

Problematika zdaňování příjmů fyzických osob je poměrně rozsáhlá a v posledních letech zaznamenala značné změny. Daň z příjmů svou konstrukcí nabízí solidní využití sociálních prvků zabudovaných do nezdanitelných částí, položek snižujících základ daně a nově i slev na dani. Tyto sociální prvky u daně z příjmů právnických osob nenalezneme.

Daň z příjmů právnických osob bývá mnohdy ve vztahu k ostatním daním označována jako královna daní. Toto označení nelze považovat za nadnesené. Ten, kdo se chce v dnešní době zabývat touto problematikou, tak aby dokázal na vzniklé problémy poskytnout skutečně kvalifikovanou odpověď, musí k tomu čerpat znalosti nejen ze samotného zákona o daních z příjmů, ale i z účetních předpisů, z nichž se vychází při vyčíslení výsledku hospodaření a následného základu daně, ale také z řady dalších navazujících předpisů.

V posledních letech dochází k častým změnám zákona o daních z příjmů. Ve své práci jsem se zaměřila na hlavní změny v zákoně v roce 2006. K větším úpravám došlo u fyzických osob. Snížila se sazba daně u prvních dvou daňových pásem, došlo ke zvýšení výdajových paušálů, některé nezdanitelné části základu daně se změnilly na slevy na dani. U právnických osob došlo ke snížení sazby daně z 26 % na 24 %.

Snížení daňových sazeb má tedy pozitivní vliv na obě skupiny poplatníků daně z příjmů, což jsem se snažila demonstrovat na několika příkladech. Dále jsem na několika příkladech dokázala, že podnikat jako fyzická osoba se vyplatí při dosahování nižších základů daně. Při vyšších základech je vhodné podnikat jako právnická osoba. Důvodem je sazba daně, která je u fyzických osob 12 % do základu daně 121 200 Kč a u právnických osob

je jednotná sazba daně 24 % pro všechny základy daně. Musím ale upozornit na nebezpečí u fyzických osob. Tato osoba ručí celým svým majetkem.

V případě, že bych začala podnikat, zvolila bych si na základě poznatků z diplomové práce buď fyzickou osobu s živnostenským listem nebo společnost s ručením omezením. S.r.o má oproti fyzické osobě výhodu v omezeném ručení za závazky společnosti. Jelikož bych si chtěla založit firmu zaměřenou na účetnictví a daně, nejdříve bych podnikala jako fyzická osoba a v případě úspěchu a růstu bych firmu transformovala na společnost s ručením omezeným.

Seznam použité literatury:

Publikace:

- 1) AMBROŽ, J. *Daň z příjmů. Komentovaný zákon v platném znění 2005*. Praha, Vladimír Vyskočil – KORŠACH, 2005
- 2) ELIÁŠ, K., BARTOŠÍKOVÁ, M., POKORNÁ, J. a kol. *Kurz obchodního práva. Právnícké osoby jako podnikatelé*. 3. vydání. Praha, C.H.Beck, 2001
- 3) FLEISCHMANOVÁ, I., JANDOVÁ, V. *Živnostenské podnikání v otázkách a odpovědích*. Praha, ASPI Publishing, 2003
- 4) JAROŠ, T. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2004/2005. Praktický průvodce*. Praha, GRADA Publishing, 2005
- 5) JAROŠ, T. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2005/2006. Praktický průvodce*. Praha, GRADA Publishing, 2006
- 6) SYNEK, M. a kol. *Podniková ekonomika*. 2.vydání. Praha, C.H.Beck, 2000
- 7) VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2005. Praktický průvodce*. Praha, GRADA Publishing, 2005

Zákony:

- 1) *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*
- 2) *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*
- 3) *Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů*
- 4) *Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů*
- 5) *Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů*
- 6) *Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů*

Odborné články:

- 1) DĚRGEL, M. Srovnání forem podnikání v ČR. *Účetnictví v praxi*, 2004, č.8

Seznam příloh:

- 2) Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005
- 3) Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2005
- 4) Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006
- 5) Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2005
- 6) Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006
- 7) Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005