

**UNIVERZITA PARDUBICE**  
**FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ**

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2013**

**Bc. Linda Marková**

**UNIVERZITA PARDUBICE**

Fakulta ekonomicko-správní

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

**Komparace postavení fyzických a právnických osob  
z hlediska účetnictví a daně z příjmů**

Bc. Linda Marková

Diplomová práce

2013

**UNIVERSITY OF PARDUBICE**  
Faculty of Economics and Administration  
Institute of Economy and Management

**Comparison of the Position of Individuals and Legal  
Forms Entities for Financial Reporting Purposes  
and Income Tax**

Bc. Linda Marková

Thesis

2013

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Linda Marková**  
Osobní číslo: **E11515**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Ekonomika a management podniku**  
Název tématu: **Komparace postavení fyzických a právnických osob z hlediska účetnictví a daně z příjmů**  
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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


Analýza a komparace výhod a nevýhod FO a PO z hlediska vedení účetnictví, daní a souvisejících předpisů.

1. Cíle a metody zpracování
2. Povinnosti při založení podnikatelských subjektů a posouzení jejich relativních výhod a nevýhod
3. Daňová evidence v porovnání s účetnictvím
4. Daňové zatížení podnikatelských subjektů daní z příjmů
5. Charakteristika změn souvisejících se změnou právní formy podnikání
6. Analýza dopadu změn na nový subjekt
7. Zhodnocení a doporučení




Rozsah grafických prací: -  
Rozsah pracovní zprávy: cca 50 stran  
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická  
Seznam odborné literatury:


1. KOVANICOVÁ, D.: Abeceda účetních znalostí, 18. aktualiz. vyd. Praha : Polygon, 2008. str. 413. ISBN 978-80-7273-152-7
2. MULLEROVÁ, L.: Účetnictví podnikatelů, 3. aktualiz. vyd. Praha : Oeconomica, 2011. str. 167. ISBN 978-80-245-1747-6
3. PETŘÍK, T.: Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi, 2. výraz. rozš. a aktualiz. vyd., Praha: Grada, 2009. str. 735. ISBN 978-80-247-3024-0
4. PILÁTOVÁ, J. a kolektiv: Daňová evidence: komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ, 8. aktualiz. vyd., Olomouc : ANAG, 2012. str. 359. ISBN 978-80-7263-723-2
5. SEDLÁČEK, J.: Daňová evidence podnikatelů 2012, 9. vyd., Praha : Grada Publishing, 2012. str. 127. ISBN 978-80-247-4174-1
6. VOMÁČKOVÁ, H.: Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví), 4. rozš. a aktualiz. vyd., Praha : Polygon, 2009. str. 553. ISBN 978-80-7273-157-2
7. Zákon č. 518/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
8. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
9. Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.   
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce: 28. června 2012  
Termín odevzdání diplomové práce: 30. dubna 2013

  
doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.  
děkanka

L.S.

  
doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 9. října 2012

## ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ AUTORA

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na mou práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně Univerzity Pardubice.

V Hradci Králové dne 30. dubna 2013

Bc. Linda Marková

## **PODĚKOVÁNÍ**

Touto cestou bych velmi ráda poděkovala doc. Ing. et Ing. Renátě Myškové, Ph.D. za její cenné rady a doporučení, které přispěly ke zpracování této diplomové práce, panu Josefu Vachovi za poskytnutí veškerých potřebných materiálů a informací týkajících se jeho podnikatelské činnosti, které byly velmi podstatné pro praktické zpracování této práce. V neposlední řadě bych chtěla poděkovat i Ing. Pavlu Hanušovi, daňovému poradci, za jeho objektivní názory a cenná odborná doporučení a Mgr. Daniele Janáčkové za jazykovou korekturu této práce.

## **ANOTACE**

*Analýza a komparace právních forem podnikání fyzických osob a právnických osob (zejména společnost s ručením omezeným) z hlediska vedení daňové evidence a účetnictví, daňové zátěže a souvisejících právních předpisů.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*Podnikání, podnikatel, daně, účetnictví, daňová evidence, fyzická osoba, právnická osoba, prodej majetku, pronájem majetku, vklad (převod) majetku*

## **TITLE**

Comparison of the Position of Individuals and Legal Entities for Financial Reporting Purposes and Income tax.

## **ANNOTATION**

*Analysis and Comparison of Legal Forms of Business Individuals and Legal Forms Entities (Especially Limited Liability Company) in Terms of Tax Evidence and Accounting, Tax Liability and Related Legislation.*

## **KEY WORDS**

*Business, Businessman, Taxes, Accounting, Tax Evidence, Individuals, Legal Entity, Sale Of Assets, Rental Property, Deposit Assets*

## OBSAH

<b>Seznam zkratk</b> .....	<b>12</b>
<b>Seznam grafů</b> .....	<b>15</b>
<b>Seznam tabulek</b> .....	<b>15</b>
<b>Úvod</b> .....	<b>17</b>
<b>1 Povinnosti při založení podnikatelských subjektů</b> .....	<b>18</b>
1.1 Podnikání v České republice .....	18
1.1.1 Podnikání osob samostatně výdělečně činných .....	19
1.1.2 Podnikání obchodních společností .....	20
1.1.2.1 <i>Veřejná obchodní společnost</i> .....	20
1.1.2.2 <i>Komanditní společnost</i> .....	21
1.1.2.3 <i>Společnost s ručením omezeným</i> .....	21
1.1.2.4 <i>Akciová společnost</i> .....	22
1.2 Povinnosti při zakládání nových subjektů.....	24
<b>2 Daňová evidence v porovnání s účetnictvím</b> .....	<b>25</b>
2.1 Daňová evidence.....	25
2.1.1 Vedení daňové evidence .....	26
2.1.2 Předmět daňové evidence .....	26
2.1.2.1 <i>Evidence příjmů a výdajů</i> .....	27
2.1.2.2 <i>Evidence pohledávek a závazků</i> .....	28
2.1.2.3 <i>Evidence dlouhodobého majetku</i> .....	28
2.1.2.4 <i>Evidence zásob</i> .....	29
2.1.2.5 <i>Další evidence</i> .....	29
2.1.3 Uzavírání daňové evidence.....	32
2.2 Účetnictví .....	33
2.2.1 Vedení účetnictví.....	34
2.2.2 Předmět účetnictví.....	35
2.2.3 Účetní knihy.....	35
2.2.4 Účtový rozvrh a směrná účtová osnova.....	36
2.2.5 Účetní závěrka.....	37
<b>3 Daňové zatížení podnikatelských subjektů</b> .....	<b>38</b>
3.1 Den daňové svobody.....	39
3.2 Daň z příjmů .....	41
3.2.1 Sazba daně z příjmů .....	41
3.2.2 Daňově uznatelné a neuznatelné výdaje (náklady) .....	43

3.2.3	Daňové zatížení podnikatelských subjektů daní z příjmů .....	43
3.2.3.1	<i>Daň z příjmů fyzických osob</i> .....	44
3.2.3.2	<i>Daň z příjmů právnických osob</i> .....	47
3.3	Ostatní daně .....	49
3.3.1	Daň z přidané hodnoty .....	49
3.3.2	Silniční daň .....	51
<b>4</b>	<b>Změna právní formy podnikání .....</b>	<b>52</b>
4.1	Vybrané formy právních přeměn podnikání OSVČ na společnost s ručením omezeným .....	52
4.1.1	Důvody změny .....	52
4.1.2	Administrativní změny .....	53
4.1.3	Vklad individuálního obchodního majetku .....	54
4.1.4	Prodej individuálního obchodního majetku .....	55
4.1.5	Pronájem části individuálního obchodního majetku .....	57
<b>5</b>	<b>Analýza změn a jejich dopadů na podnikatelský subjekt Josef Vach.....</b>	<b>59</b>
5.1	Představení firmy Josef Vach .....	59
5.1.1	Údaje z daňové evidence za rok 2011 .....	61
5.1.1.1	<i>Majetek a závazky</i> .....	61
5.1.1.2	<i>Příjmy a výdaje</i> .....	62
5.1.2	Daňové zatížení za rok 2011 .....	64
5.1.2.1	<i>Daň z příjmů fyzických osob</i> .....	64
5.1.2.2	<i>Sociální a zdravotní pojištění</i> .....	66
5.1.2.3	<i>Silniční daň</i> .....	66
5.1.2.4	<i>Celkový přehled daňové zátěže za rok 2011</i> .....	66
5.2	Formy změn podnikání OSVČ na společnost s ručením omezeným .....	67
5.2.1	Založení nové kapitálové společnosti .....	67
5.2.2	Zaznamenávání hospodářských operací .....	69
5.2.3	Jednotlivé formy změn a daňové zatížení firmy Josef Vach .....	69
5.2.3.1	<i>Vklad individuálního obchodního majetku</i> .....	69
5.2.3.2	<i>Prodej individuálního obchodního majetku</i> .....	74
5.2.3.3	<i>Pronájem části individuálního obchodního majetku</i> .....	79
5.2.4	Daňové zatížení s. r. o. podle jednotlivých variant nabytí majetku .....	83
5.2.4.1	<i>Vklad (příjem) individuálního obchodního majetku OSVČ</i> .....	84
5.2.4.2	<i>Nákup individuálního obchodního majetku OSVČ</i> .....	85
5.2.4.3	<i>Nájem části individuálního obchodního majetku OSVČ</i> .....	86
5.2.5	Výběr optimální varianty změny podnikání .....	88

5.2.6	Odhad výše daně z příjmů firmy JVK s. r. o. v roce 2012 při výběru optimální varianty .....	89
5.2.7	Komparace daňového zatížení obou subjektů při výběru optimální varianty	92
<b>Závěr</b>	.....	<b>94</b>
<b>Seznam literatury</b>	.....	<b>96</b>
<b>Přílohy</b>	.....	<b>99</b>

## Seznam zkratek

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Americký institut certifik. i necertifik. účetních)
aj.	a jiné
a. s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
atp.	a tak podobně
BÚ	bankovní (běžný) účet
CP	cenné papíry
CRM	centrální registrační místo
č.	číslo
ČKD	Českomoravská Kolben Daněk
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DDZ	dílčí daňový základ
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DPČ	dohoda o pracovní činnosti
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPP	dohoda o provedení práce
DPPO	daň z příjmů právnických osob
FAD	faktura došlá
FAV	faktura vydaná
FO	fyzická osoba
HPP	hlavní pracovní poměr
HV	hospodářský výsledek
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro Mezinárodní účetní standardy)
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro Mezinárodní účetní standardy)



IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
Kč	koruna česká
k. s.	komanditní společnost
např.	například
max.	maximálně
mld.	miliard
ObchZ	zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ObčZ	zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development (Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj)
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
OR	obchodní rejstřík
PHM	pohonné hmoty
PO	právnícká osoba
pohl.	pohledávky
r.	rok
RPDP	režim přenesení daňové povinnosti
Sb.	sbírka
SP	sociální pojištění
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
tj.	to jest
tis.	tisíc
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaný
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní principy)
v. o. s.	veřejná obchodní společnost
ZC	zůstatková cena
ZD	základ daně
zkr.	zkráceně

ZoDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZoDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZP	zdravotní pojištění
€	euro
§	paragraf
%	procento

## Seznam grafů

GRAF 1: PODNIKATELSKÁ ČINNOST V ČESKÉ REPUBLICE .....	19
GRAF 2: DEN DAŇOVÉ SVOBODY V ČESKÉ REPUBLICE - VÝVOJ OD ROKU 2000.....	40
GRAF 3: VÝVOJ SAZEB DPFO V OBDOBÍ 1993 - 2013 .....	42
GRAF 4: VÝVOJ SAZEB DPPO V OBDOBÍ 1993 - 2013 .....	42
GRAF 5: VÝVOJ SAZEB DPH V OBDOBÍ 1993 - 2013 .....	50

## Seznam tabulek

TABULKA 1: EKONOMICKÉ SUBJEKTY V ČESKÉ REPUBLICE K 31. 12. 2011.....	23
TABULKA 2: VZÁJEMNÉ OVLIVNĚNÍ ÚČETNICTVÍ A DAŇOVÉHO SYSTÉMU.....	48
TABULKA 3: PŘEHLED MAJETKU A ZÁVAZKŮ K 31. PROSINCI 2011 - FIRMA JOSEF VACH.....	61
TABULKA 4: EVIDENCE PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ V SOFTWAREM PODPOŘE V ČLENĚNÍ NA ZAHRNOVANÉ/NEZAHRNOVANÉ DO DAŇOVÉHO ZÁKLADU FO.....	62
TABULKA 5: PŘEHLED PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ K 31. PROSINCI 2011 - FIRMA JOSEF VACH.....	63
TABULKA 6: NÁSTIN STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ K DPFO ZA ROK 2011 - FIRMA JOSEF VACH.....	64
TABULKA 7: DAŇ Z PŘÍJMŮ ZA ROK 2011 - FIRMA JOSEF VACH.....	65
TABULKA 8: VÝMĚR SOCIÁLNÍHO A ZDRAVOTNÍHO POJIŠTĚNÍ ZA ROK 2011 - FIRMA JOSEF VACH.....	66
TABULKA 9: ODVOD SILNIČNÍ DANĚ ZA ROK 2011 - FIRMA JOSEF VACH .....	66
TABULKA 10: CELKOVÝ PŘEHLED DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ ZA ROK 2011 - FIRMA JOSEF VACH.....	66
TABULKA 11: KAPITÁLOVÁ NÁROČNOST NA ZALOŽENÍ A VZNIK JVK S. R. O.....	68
TABULKA 12: ZDANĚNÍ DPFO PŘI VKLADU OBCHODNÍHO MAJETKU VČETNĚ POHLEDÁVEK - FIRMA JOSEF VACH .....	70
TABULKA 13: ZDANĚNÍ DPFO PŘI VKLADU OBCHODNÍHO MAJETKU KROMĚ POHLEDÁVEK A PŘI UKONČENÍ PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI - FIRMA JOSEF VACH.....	72
TABULKA 14: ZDANĚNÍ DPFO PŘI VKLADU OBCHODNÍHO MAJETKU KROMĚ POHLEDÁVEK A PŘI POKRAČOVÁNÍ V PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI - FIRMA JOSEF VACH .....	73
TABULKA 15: PRODEJNÍ CENY SLOŽEK OBCHODNÍHO MAJETKU - CENY OBVYKLÉ.....	75
TABULKA 16: ZDANĚNÍ DPFO PŘI PRODEJI OBCHODNÍHO MAJETKU VČETNĚ POHLEDÁVEK - FIRMA JOSEF VACH .....	76
TABULKA 17: ZDANĚNÍ DPFO PŘI PRODEJI OBCHODNÍHO MAJETKU KROMĚ POHLEDÁVEK A PŘI UKONČENÍ PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI - FIRMA JOSEF VACH.....	77
TABULKA 18: ZDANĚNÍ DPFO PŘI PRODEJI OBCHODNÍHO MAJETKU KROMĚ POHLEDÁVEK A PŘI POKRAČOVÁNÍ V PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI - FIRMA JOSEF VACH .....	78
TABULKA 19: MĚSÍČNÍ NÁJEMNÍ CENY SLOŽEK OBCHODNÍHO MAJETKU - OBVYKLÉ CENY .....	80
TABULKA 20: ZDANĚNÍ DPFO PŘI PRONÁJMU ČÁSTI OBCHODNÍHO MAJETKU - FIRMA JOSEF VACH .....	81

TABULKA 21: POROVNÁNÍ DAŇOVÉ ZÁTĚŽE ZA ROK 2011 VE VARIANTÁCH - FIRMA JOSEF VACH	82
TABULKA 22: ZDANĚNÍ DPPO PŘI VKLADU OBCHODNÍHO MAJETKU OSVČ - FIRMA JVK S. R. O.	85
TABULKA 23: ZRYCHLENÉ DAŇOVÉ ODPISY NAKOUPENÉHO DHM NA ZÁKLADĚ CEN OBVYKLÝCH - FIRMA JVK S.R.O.	85
TABULKA 24: ZDANĚNÍ DPPO PŘI NÁKUPU OBCHODNÍHO MAJETKU - FIRMA JVK S. R. O.	86
TABULKA 25: ZDANĚNÍ DPPO PŘI NÁJMU ČÁSTI OBCHODNÍHO MAJETKU OSVČ - FIRMA JVK S. R. O.	87
TABULKA 26: POROVNÁNÍ DAŇOVÉ ZÁTĚŽE ZA ROK 2011 VE VARIANTÁCH - FIRMA JVK S. R. O.	87
TABULKA 27: OPTIMÁLNÍ VÝBĚR Z VARIANT PRO OBA SUBJEKTY	88
TABULKA 28: DAŇOVÉ ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU	90
TABULKA 29: VÝPOČET MZDY ZAMĚSTNANCE - FIRMA JVK S. R. O.	90
TABULKA 30: ODHAD DPPO ZA ROK 2012 - FIRMA JVK S. R. O.	91
TABULKA 31: POROVNÁNÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ - JOSEF VACH OSVČ A JVK S. R. O.	93

## Úvod

Podnikání je kdekoli na světě a stejně tak i v České republice základním klíčem, který otevírá různé škály možností. Na jedné straně vytváří mnohdy příznivé, výjimečně i nepříznivé obchodní vztahy a objevuje nové možnosti k navázání mezinárodních kontaktů. Většinou přináší osobité rozvojové a finanční bohatství, stejně tak i bohatství formou přímých daní té země, ve které subjekt podniká. Na druhou stranu s sebou nese i velké břemeno, které se vyznačuje značnými podnikatelskými riziky.

V minulosti byla samotná dráha podnikatelské činnosti hodnocena prostými zaměstnanci státních podniků „skrz prsty“, neboť se toto podnikání považovalo za velmi vznešené. V dnešní době je již považováno za stereotypní a běžné.

Subjekt, který se rozhodne pro vykonávání samostatné ekonomické činnosti, dnes může volit a vybírat z různých variant právních forem podnikání. Každá však přináší různá pozitiva a rizika. Proto je velmi důležitý prvotní rozhodný krok ke správné volbě. V něm by měl budoucí podnikatel uvážit veškerá pro a proti, zhodnotit výši a dostupnost finančních prostředků nutných k podnikatelským investicím, taktéž by měl zvážit i budoucí daňovou zátěž, kterou s sebou podnikání přinese a další související specifické okolnosti.

V některých případech podnikatelské činnosti dochází i k takovému přesvědčení a uvědomění si případných souvislostí a náročností, že podnikatel začne pochybovat o správné volbě výběru. Někdy je tak vhodné právní formu podnikání změnit, popřípadě v krajní nouzi i zrušit.

Tato diplomová práce se bude zabývat sledováním a komparací administrativních a daňových odlišností při vykonávání podnikatelské činnosti fyzickou osobou a při vykonávání ekonomické činnosti osobou právnickou za použití metody studia daňových a souvisejících zákonů a další odborné literatury. V této práci budou dále charakterizovány možnosti přeměny vybrané právní formy podnikání - podnikatele fyzické osoby na jinou zvolenou právní formu - zejména společnost s ručením omezeným.

**Hlavním cílem této práce je komparace vybraných subjektů z hlediska vedení účetnictví nebo daňové evidence a daňové problematiky, zejména tedy daně z příjmů, doplněná o vzájemný kontrast výhod a nevýhod vztahujících se k daňovému zatížení subjektů včetně jeho posouzení a vyhodnocení v souvislosti s transformací podnikání.**

# 1 Povinnosti při založení podnikatelských subjektů

## 1.1 Podnikání v České republice

Pokud se subjekt rozhodne zahájit podnikatelskou činnost na území České republiky, je pouze na jeho volbě, kterou cestou se vydat. Je však nutné důkladně zvážit formu podnikání, a to především z hlediska investice počátečních finančních prostředků, dále z hlediska možných podnikatelských rizik, která tato činnost často přináší a obzvláště z hlediska daňového zatížení. Podnikatel sám rozhodne o nejvýhodnější a nejméně rizikové variantě podnikání při logickém zvážení maximální výnosnosti (ziskovosti) při minimálním riziku. Jeho činnost však bude neustále kontrolována správními úřady a řízena specifickými daňovými a jinými zákony této země.

Podnikání v České republice je obecně upraveno zákonem č. 513/1991 Sb., obchodním zákoníkem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ObchZ), který upravuje postavení podnikatelů a obchodní závazkové vztahy<sup>1</sup>. Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen živnostenský zákon), který upravuje podmínky podnikání a kontroluje jejich dodržování při živnostenském podnikání, tuto definici doplňuje a rozšiřuje o další specifika.<sup>2</sup> Oba současně však definují podnikání, respektive živnost téměř shodně: „*Podnikáním/Živností se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku.*“<sup>3</sup>

Po obdržení živnostenského oprávnění, které je nutné získat pro zahájení každé podnikatelské činnosti (tj. jak při podnikání fyzických osob - FO, tak i právnických osob - PO), je daný subjekt povinen jako fyzická osoba nevymezená ObchZ provozovat svou činnost na základě podmínek živnostenského zákona. V ostatních případech se subjekty řídí jak živnostenským zákonem, tak i ObchZ, který specifikuje další varianty podnikání.

V současné době je známo, že by úprava obchodních společností včetně družstev mohla vejít v účinnost 1. ledna 2014, a to zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zkr. zákon o obchodních korporacích), který by měl zčásti nahradit i ObchZ. Prezident České republiky ztvdil tento zákon svým podpisem

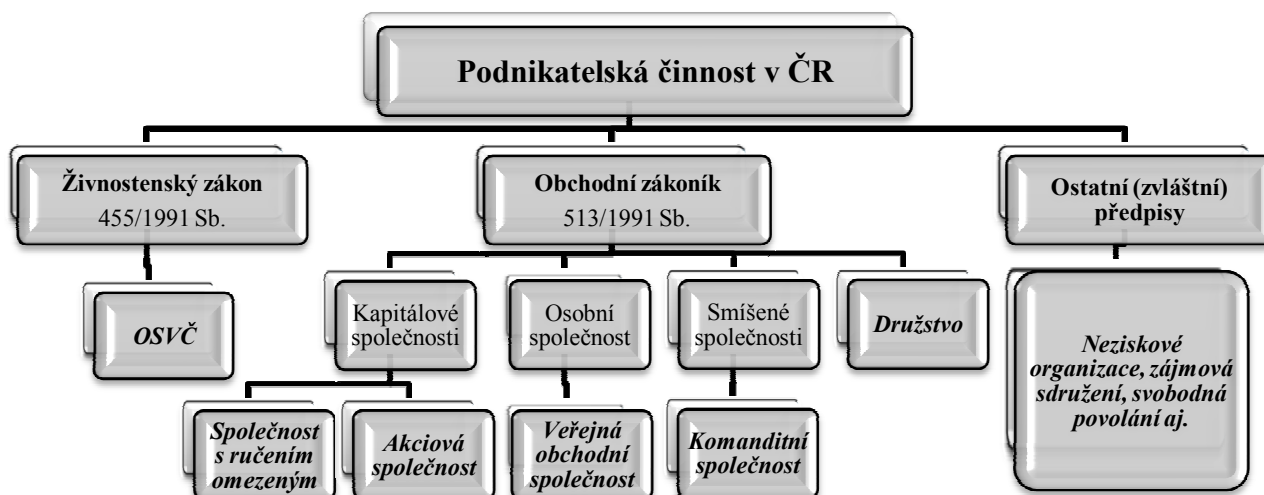
---

<sup>1</sup> Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 1

<sup>2</sup> Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů, § 1

<sup>3</sup> Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 2, Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů, § 2

20. února 2012.<sup>4</sup> Nicméně česká vláda uvažovala o možnosti odložení platnosti nového zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který se mimo jiné odkazuje i na tento zákon. Je tedy možné, že zákon o obchodních korporacích od 1. ledna 2014 účinný nebude.



Graf 1: Podnikatelská činnost v České republice

*Zdroj: vlastní zpracování*

### 1.1.1 Podnikání osob samostatně výdělečně činných

Jak bylo uvedeno výše, podnikání individuálních podnikatelů je upraveno živnostenským zákonem, v případě tzv. svobodných povolání (viz níže) zákony zvláštními. Pro zahájení živnostenské činnosti je nutné získat v místě podnikání od živnostenského úřadu živnostenské oprávnění k jejímu výkonu, a to při splnění všeobecných a specifických podmínek stanovených tímto zákonem. V minulosti byl vydáván podnikajícím subjektům živnostenský list, v dnešní době je však generován pouze výpis ze živnostenského rejstříku.

Tento druh podnikatelské činnosti je všeobecně pokládán za relativně nenáročný a finančně nenákladný. Podnikatelé tak považují tuto možnost volby za značně výhodnou. Ovšem tato domněnka je často zdánlivá, protože každá podnikatelská aktivita provádí riskantní aktivity. I podnikání „na vlastní noze“ s sebou nese podstatná rizika, která mohou

<sup>4</sup> Aktuality. Finance.cz [online]. 2013 [cit. 2013-02-20]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/378642-zakon-o-obchodnich-korporacich-a-odpovednost-clena-statutarniho-organu/>

spočívat ve ztrátě vlastního majetku (nemluvě o psychické újmě podnikatele) a v nižší důvěryhodnosti ze strany obchodních partnerů či finančních institucí.

Za největší pozitiva této formy podnikání lze považovat jednak nízkou administrativní náročnost, jednak nízké nákladové zatížení při jejím zakládání. Není nezbytné sepisování společenských (popř. zakladatelských) smluv či listin. Výdaje na založení lze totiž vyčíslit v řádu jednoho tisíce korun českých. Po jeho obdržení živnostenského oprávnění tak lze zahájit podnikatelskou činnost na dráze osoby samostatně výdělečně činné (dále jen OSVČ).

### **1.1.2 Podnikání obchodních společností**

Pro případ eliminace a rozložení podnikatelských rizik lze využít možnost podnikání v uměle vytvořených subjektech – v obchodních společnostech. „(1) *Obchodní společnost (dále jen „společnost“)* je právnickou osobou založenou za účelem podnikání, nestanoví-li právo Evropských společenství či zákon jinak. Společnostmi jsou veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení.“<sup>5</sup>

Podmínky pro založení obchodních společností jsou na rozdíl od nároků na individuálního podnikatele OSVČ vcelku ztíženy. Opomine-li se představa spojená s náročnějšími administrativními požadavky (sepsání smluv a listin, setrvání na správních úřadech a v jiných institucích), samotné výdaje související se založením nového uměle vytvořeného subjektu pak v podstatě nelze vyčíslit na jednu tisícikorunu, ale na mnohem vyšší částku. V součtu se následně tyto výdaje, které v sobě zahrnují získání živnostenského oprávnění, sepsání listiny popřípadě smlouvy, podání návrhu na zápis do Obchodního rejstříku, nákup kolků aj., pohybují až v řádech několika tisíc, někdy i desítek tisíc korun českých.

Nejčastěji zřizované právní formy podnikání jsou v souhrnné krátkosti charakterizovány v odstavcích níže.

#### **1.1.2.1 Veřejná obchodní společnost**

ObchZ charakterizuje profil a povinnosti veřejné obchodní společnosti v § 76 - § 92 v neměnné podobě již od roku 1991. Lze je shrnout do několika sentencí.

---

<sup>5</sup> Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 56



*„Veřejná obchodní společnost je osobní společností, ve které alespoň dvě osoby podnikají pod společnou firmou a ručí za závazky společnosti společně a nerozdílně celým svým majetkem. Nároky na základní kapitál v této společnosti nejsou obchodním zákoníkem upraveny. Společníkem veřejné obchodní společnosti může být pouze fyzická osoba, která splňuje všeobecné podmínky provozování živnosti. Je-li společníkem osoba právnická, pak vykonává práva a povinnosti spojená s účastí ve společnosti její statutární orgán, popřípadě jím pověřený zástupce.“<sup>6</sup>*

Nová společnost je založena uzavřením a podepsáním společenské smlouvy, která musí vždy obsahovat náležitosti stanovené tímto zákonem. Dle § 84 ObchZ však společníci mají zákaz vykonávání stejného oboru činnosti při dalším výkonu podnikání bez souhlasu ostatních společníků, platí pro ně tzv. zákaz konkurence.

### **1.1.2.2 Komanditní společnost**

*„Komanditní společnost je společností smíšenou, v níž jeden nebo více společníků (komanditistů) ručí za závazky společnosti do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku a jeden nebo více společníků (komplementářů) ručí celým svým majetkem. Podle obchodního zákoníku je **komanditista** povinen vložit do základního kapitálu společnosti vklad ve výši určené společenskou smlouvou, **minimálně však 5.000 Kč**. Komplementář není povinen vložit do společnosti žádný základní vklad. Celková výše základního kapitálu komanditní společnosti není zákonem stanovena. Komplementářem může být jen osoba, která splňuje všeobecné podmínky provozování živnosti. Je-li komplementářem právnická osoba, taktéž vykonává práva a povinnosti spojené s účastí v komanditní společnosti její statutární orgán, popřípadě jím pověřený zástupce.“<sup>7</sup>*

K založení organizace společníci uzavírají písemnou společenskou smlouvu se zákonnými náležitostmi. I v tomto typu společnosti platí tzv. zákaz konkurence, avšak pouze pro komplementáře nikoliv pro komanditisty.

### **1.1.2.3 Společnost s ručením omezeným**

I pro společnost s ručením omezeným zůstávají charakteristiky i požadavky dle ObchZ v neměnné podobě.

---

<sup>6</sup> MARKOVÁ, L., BAKALÁŘSKÁ PRÁCE 2010: Rozhodování o rozdělení hospodářského výsledku v různých právních formách podnikání

<sup>7</sup> MARKOVÁ, L., BAKALÁŘSKÁ PRÁCE 2010: Rozhodování o rozdělení hospodářského výsledku v různých právních formách podnikání

*„Společnost s ručením omezeným patří mezi společnosti kapitálové. Společníky mohou být jak osoby fyzické, tak i právnické. Společnost může být založena již jednou osobou, ale nejvíce ji může tvořit padesát společníků. Základní kapitál, dále jen ZK společnosti s ručením omezeným je tvořen vklady společníků a jeho výše musí činit minimálně 200.000 Kč. Tento vklad nesmí po celou dobu trvání společnosti klesnout pod jeho minimální hranici. Vklady společníků, které jsou tvořeny souhrnem finančních prostředků a jinými penězi ocenitelnými hodnotami, které se společník zavazuje vložit do společnosti a podílet se jimi na výsledku podnikání společnosti, mohou být věci movité, nemovité, pohledávky, jiná majetková práva apod. Hodnota vkladu jednoho společníka musí činit alespoň 20.000 Kč a u nepeněžních vkladů musí být ve společenské smlouvě uveden předmět vkladu.“<sup>8</sup>*

K založení společnosti dochází uzavřením společenské smlouvy (více společníků), popřípadě zakladatelské listiny (jeden společník). Dle § 106 ObchZ se stává ručení společníků za závazky společným a nerozdílným úkonem do výše souhrnu všech nesplacených částí vkladů podle stavu zápisu do Obchodního rejstříku. Dále má tento typ právní formy podnikání jako první z uvedených dle § 124 ObchZ odst. 1. povinnost vytvářet rezervní fond a obdobně jako u v. o. s. i zde platí zákaz konkurence pro společníky.

#### **1.1.2.4 Akciová společnost**

*„Akciová společnost se řadí mezi společnosti kapitálové a je jednou z nejsložitějších právních forem podnikání. Dle ObchZ je její základní kapitál rozvržen na určitý počet akcií o určité nominální neboli jmenovité hodnotě. Společnost může být založena jedním zakladatelem - v tomto případě se musí jednat o PO, jinak dvěma nebo více zakladateli, ať už FO nebo PO. V praxi obvykle společnost zakládá několik FO nebo PO. Základní kapitál společnosti založené s veřejnou nabídkou akcií musí činit nejméně 20.000.000 Kč, nestanoví-li zvláštní právní předpis částku vyšší. V případě založení společnosti bez veřejné nabídky akcií musí činit nejméně 2.000.000 Kč. Má-li být společnost založena na základě veřejné nabídky akcií, je podmínkou platného založení společnosti schválení prospektu cenného papíru Českou národní bankou. V akciové společnosti se neuzavírá společenská smlouva, ale zakladatelská smlouva (v případě více zakladatelů), respektive zakladatelská listina (v případě jednoho zakladatele). Za porušení svých závazků odpovídá*

---

<sup>8</sup> MARKOVÁ, L., BAKALÁŘSKÁ PRÁCE 2010: Rozhodování o rozdělení hospodářského výsledku v různých právních formách podnikání

*společnost celým svým majetkem, avšak akcionář neručí za závazky společnosti vůbec. Stejně jako u společnosti s ručením omezeným, zákon ukládá povinnost vytvářet rezervní fond a tzv. zákaz konkurence i u akciové společnosti. Tento zákaz konkurence neplatí pro samotné akcionáře společnosti, avšak pro členy jejího představenstva a dozorčí rady.*<sup>9</sup>

Tabulka 1: **Ekonomické subjekty v České republice k 31. 12. 2011**

Vybrané právní formy	Registrované subjekty				
	2007	2008	2009	2010	2011
Fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona nezapsaná v OR	1 702 329	1 729 572	1 789 323	1 826 149	1 859 844
Fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona zapsaná v OR	17 214	17 448	17 047	16 816	17 191
Fyzická osoba podnikající dle jiných zákonů než živnostenského a zákona o zemědělství nezapsaná v OR	111 083	112 466	97 049	92 575	95 312
Fyzická osoba podnikající dle jiných zákonů než živnostenského a zákona o zemědělství zapsaná v OR	20	20	19	17	17
Samostatně hospodařící rolník nezapsaný v OR	71 008	69 825	0	0	0
Samostatně hospodařící rolník zapsaný v OR	47	47	17	17	15
Zemědělský podnikatel - fyzická osoba nezapsaná v OR	26 807	28 120	32 832	34 004	35 092
Zemědělský podnikatel - fyzická osoba zapsaná v OR	3	4	14	12	12
Veřejná obchodní společnost	7 579	7 474	7 395	7 391	7 263
Společnost s ručením omezeným	261 449	280 395	297 647	315 289	332 005
Společnost komanditní	735	740	746	740	745
Akciová společnost	20 455	22 700	23 312	23 991	24 667
Družstvo	14 627	15 083	15 387	15 446	15 533
Ostatní subjekty (fondy, nadace, VŠ, zahr. osoby aj.)	248 507	268 255	289 823	305 104	315 748
<b>CELKEM EKONOMICKÉ SUBJEKTY</b>	<b>2 481 863</b>	<b>2 552 149</b>	<b>2 570 611</b>	<b>2 637 551</b>	<b>2 703 444</b>

*Zdroj: vlastní zpracování na základě statistik ČSÚ*

Tabulka 1 výše zachycuje data týkající se vývoje počtu ekonomických subjektů v letech 2007 - 2011. Aktuální údaje z roku 2012 nebyly vzhledem k časovému období zpracování této práce k dispozici. Z číselných údajů aktualizovaných k poslednímu prosinci roku 2011 uveřejněných Českým statistickým úřadem je tak od roku 2007 nepochybně zřejmý výrazný pokles podnikatelské činnosti fyzických osob, které nepodnikají podle živnostenského ani podle zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů, ale podle zákona zvláštního. Tento typ podnikání souvisí

<sup>9</sup> MARKOVÁ, L., BAKALÁŘSKÁ PRÁCE 2010: Rozhodování o rozdělení hospodářského výsledku v různých právních formách podnikání

s vykonáváním tzv. svobodných povolání, mezi něž lze zařadit například zubní lékaře, soudní znalce, tlumočníky, veterinární lékaře, auditory, daňové poradce a mnoho dalších činností vymezených v § 3 živnostenského zákona. Na druhou stranu je zřetelný podstatný rozvoj dnes nejvíce oblíbeného a zakládaného typu obchodní společnosti - společnosti s ručením omezeným. Za posledních 5 let jich přibýlo téměř 71 tisíc. Stejně tak vzrostl i počet zemědělských podnikatelů. U zbývajících třech nejhojněji využívaných obchodních společností (v. o. s, k. s., a. s.) nebyl zaznamenán významný růst.

Z uvedené tabulky 1 je však z hlediska počtu ekonomických subjektů zřejmá jasná dominance podnikatelské činnosti fyzických osob podnikajících na základě živnostenského zákona.

## 1.2 Povinnosti při zakládání nových subjektů

Rozdílné právní formy podnikání mají i různé povinnosti. Prvotně odlišnou je již zmiňovaná administrativní povinnost a „nevyhnutelnost“ (získání živnostenského oprávnění, společenské smlouvy, zakladatelské smlouvy/listina atd.) slučovaná s počátečními výdaji na založení. Dále jde zejména o ohlášení a registrace na příslušných správních úřadech, které lze provést prostřednictvím Centrálního registračního místa (CRM), respektive vyplněním Jednotného registračního formuláře. Tím lze provést i registraci ke zdravotnímu a sociálnímu pojištění, k dani z příjmů, taktéž i k dani silniční, k dani z přidané hodnoty a dalším.<sup>10</sup> Další povinností subjektu je i uchovávání, zpracování a předkládání účetních dokladů, tj. vedení daňové evidence, případně účetnictví. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) vymezuje působnost vedení účetnictví, jeho rozsah a způsob vedení a dále i požadavky na průkaznost.

Individuální povinnosti podnikajících subjektů se odráží i v souvztažných pozitivních a negativních okolnostech (výhodách a nevýhodách) individuálních právních forem podnikání. Pro přehlednost jsou tyto klady a zápory uvedeny v tabulce v příloze 1.

Důležité je připomenout i odlišnost ve dvou často zaměňovaných termínech vycházejících z ObchZ - založení versus vznik společnosti. Dnem sepsání příslušných společenských, respektive zakladatelských smluv (listin) dochází k založení nové právní formy podnikání, kdežto k samotnému zřízení (vzniku) dojde až v den zapsání subjektu do Obchodního rejstříku. Mezi těmito dvěma úkony může být časový interval max. 90 dní.

---

<sup>10</sup> Podnikání. Jak podnikat.cz [online]. [cit. 2012-11-03]. Dostupné z: <http://jakpodnikat.cz/jak-zacit-podnikani.php>

## 2 Daňová evidence v porovnání s účetnictvím

Evidence hospodářských operací patří bezpochyby mezi hlavní podnikové činnosti stejně tak jako podnikový marketing, personální řízení, finanční řízení, zásobování, inovační změny aj. Americký institut certifikovaných i necertifikovaných účetních (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) v roce 1941 vystihl vedení účetnictví jako umění spatřované ve sbírání, klasifikaci, měření, zaznamenávání a komunikaci veškerých údajů týkajících se podniku, které vedou k jejich následnému vykazování, k rozhodovacím činnostem a k dalšímu řízení podniku.<sup>11</sup> Americká účetní rada ve své definici pro obecné účetnictví již v roce 1970 vyslovila jeho tři klíčové charakteristiky - účetnictví je kvantitativními informacemi, týkající se pravděpodobně financí, které by mělo sloužit k dalšímu rozhodování.<sup>12</sup> V definici, ve které autoři zmínili nejistotu odrážející se ve finanční stránce, si s největší pravděpodobností uvědomovali, že ne s každou účetní operací dochází k pohybu finančních prostředků. Definice by však měla být doplněna ještě o jednu podstatnou skutečnost - účetnictví (respektive daňová evidence) slouží i k vyměření „podnikových daní“ a pro kontrolu společnosti správními orgány.

### 2.1 Daňová evidence

Systematickým zaznamenáváním hospodářských operací se rozumí dvě situace - vedení daňové evidence a vedení účetnictví. V roce 2004 došlo ke změně a původní jednoduché účetnictví bylo až na výjimky nahrazeno tzv. daňovou evidencí, která mimo jiné slouží ke zjištění základu daně z příjmů podnikatele, ale taktéž poskytuje přehled o stavu a pohybu majetku podnikatele a jeho dluhů. Nabízí tak i návrhy pro další ekonomická rozhodování a řízení.<sup>13</sup> Daňovou evidenci může podnikatel vést v ruční podobě, v počítačové verzi prostřednictvím účetního softwaru, případně lze využít tabulkových programů. Ovšem v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Daňový řád) musí být vždy schopen prokázat skutečnosti uvádějící v daňových přiznáních, hlášeních a vyúčtováních, ke kterým byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

---

<sup>11</sup> BERRY, A., JARVIS, R. *Accounting in a Business Context*. 2. vyd. London: Chapman & Hall, 1994. ISBN 0412587408, str. 2

<sup>12</sup> BERRY, A., JARVIS, R. *Accounting in a Business Context*. 2. vyd. London: Chapman & Hall, 1994. ISBN 0412587408, str. 3

<sup>13</sup> SEDLÁČEK, J., *Daňová evidence podnikatelů 2012*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4174-1, str. 11

### 2.1.1 Vedení daňové evidence

*„(13) Poplatníci s příjmy podle § 7 odst. 1 a 2, kteří nevedou účetnictví a neuplatňují výdaje podle odst. 7, postupují podle § 7b“.<sup>14</sup>*

Z charakteru § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoDP) vyplývá, že daňovou evidenci musí vést poplatníci daně z příjmů, kteří uplatňují výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů<sup>15</sup> podle § 7 tohoto zákona ve skutečně vynaložené výši, neuplatňují-li výdaje paušální částkou z dosažených příjmů a nevedou-li účetnictví. Z výše uvedeného plyne i skutečnost, že právní úprava daňové evidence není, jak by se mohlo zdát, zachycena v zákoně o účetnictví ani ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění dalších předpisů (dále jen Vyhláška), avšak víceméně v § 7b ZoDP. Účetní předpisy se těchto plátců daně z příjmů netýkají, pokud však ZoDP výslovně nestanoví jinak.

V obráceném slova smyslu, podle § 1 odst. 2. zákona o účetnictví má povinnost daňovou evidenci vést podnikající fyzická osoba, která:

- není zapsána v Obchodním rejstříku;
- nepřesáhla za bezprostředně předcházející kalendářní rok obrát ve výši 25 mil. Kč;
- nevede účetnictví z vlastní iniciativy, popřípadě jí neukládá tuto povinnost jiný zvláštní právní předpis.

### 2.1.2 Předmět daňové evidence

ZoDP přesně neukládá způsob systematického zachycování hospodářských operací, avšak jednou větou předepisuje alespoň její obsah. Daňová evidence tak musí pro zjištění základu daně z příjmů obsahovat:

- a) údaje o příjmech a výdajích v potřebném členění pro zjištění základu daně;
- b) údaje o majetku a závazcích.<sup>16</sup>

Z výše uvedeného vyplývá, že osoba vedoucí daňovou evidenci musí evidovat jak toky peněžní (nehmotné), tak i hmotné, mezi kterými je příčinná souvislost na bázi příjmů (příjmy z prodeje služeb, výrobků, zboží) a výdajů (výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů). Veškeré peněžní toky pak vykazuje v deníku příjmů a výdajů.

---

<sup>14</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 7

<sup>15</sup> Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 ZoDP

<sup>16</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 7b odst. 1.

Je důležité připomenout, že do evidence je možné zaznamenat pouze výdaje vzniklé v souvislosti s obchodním majetkem podnikatele. Pro účely daně z příjmů fyzických osob se obchodním majetkem<sup>17</sup> rozumí souhrn majetkových hodnot, které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno, anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů<sup>18</sup>. Pokud poplatník nevede daňovou evidenci a uplatňuje tedy výdaje paušální částkou z dosažených příjmů podle § 7 odst. 7. ZoDP, potom obchodní majetek z hlediska daně z příjmů nemá.

Majetek (dlouhodobý majetek, zásoby, pohledávky aj.) a závazky (úvěry, půjčky, rezervy aj.) by měly být evidovány samostatně na jednotlivých elementech, například na kartě dlouhodobého majetku, na kartě zásob, v knize pohledávek a závazků aj.

### **2.1.2.1 Evidence příjmů a výdajů**

Do daňové evidence podnikatele vstupují veškeré **příjmy z podnikatelské činnosti a výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto zdanitelných příjmů**, avšak jen v jejich prokázané výši. Příjmy společně s výdaji se chronologicky zachycují do deníku, který obsahuje převážně datum uskutečnění transakce, označení dokladu, stručný popis transakce, přehled o celkových příjmech, přehled o příjmech, které jsou předmětem daně z příjmů v členění podle dílčích základů daně, přehled o přijaté a zaplacené dani z přidané hodnoty (pokud je registrovaným plátcem DPH), přehled o celkových výdajích, přehled o výdajích souvisejících s příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů<sup>19</sup>.

Mezi tyto příjmy je zahrnováno například peněžní převzetí hotovosti do pokladny a taktéž i vzájemné započtení pohledávek a závazků. § 97 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) deklaruje, že pokud podnikatel uskutečňuje platby v hotovosti, musí vést i průběžnou evidenci těchto plateb, nenařídí-li mu správce daně (finanční úřad) jinak. Jinak řečeno je tedy v případě podnikatelských příjmů povinen zaznamenávat i denní tržby.

Výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů představuje jak peněžní daňové výdaje (skutečné výdaje z pokladny nebo běžného účtu), tak i nepeněžní (odpisy dlouhodobého majetku, tvorba rezerv atp.).

---

<sup>17</sup> Obchodní majetek dle §6 ObchZ = majetek, který patří podnikateli a slouží nebo je určen k jeho podnikání

<sup>18</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 4 odst. 4.

<sup>19</sup> SEDLÁČEK, J., Daňová evidence podnikatelů 2012. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4174-1, str. 19

### **2.1.2.2 Evidence pohledávek a závazků**

**Pohledávky** je možné chápat jako v penězích vyjádřené nároky věřitele na úhradu smluvně dohodnutých sum. Podle § 5 odst. 9. ZoDP se pohledávky oceňují na úrovni:

- a) jmenovité (nominální) hodnoty;
- b) pořizovací ceny;
- c) popřípadě podle ceny zjištěné ke dni jejího nabytí podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku,

a jejich evidence by měla být u podnikatele zaznamenávána v knize pohledávek.

**Závazky** naopak představují v penězích vyjádřené povinnosti dlužníka uhradit smluvně dohodnuté sumy, ze kterých dle obchodních smluv může dodavatel nárokovat a účtovat penále (úroky) z prodlení (smluvní či nesmluvní). Závazky se oceňují:

- a) jmenovitou (nominální) hodnotou při jejich vzniku;
- b) pořizovací cenou při jejich převzetí,

a jejich stav by měl být zachycen v knize závazků.

Do knih pohledávek a závazků se zapisuje vždy, když dojde k jejich vzniku, změně nebo zániku.<sup>20</sup>

### **2.1.2.3 Evidence dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý majetek je nazýván dlouhodobým především z hlediska jeho doby životnosti, respektive doby použitelnosti, která se vyznačuje časovým obdobím delším než 1 rok. V postupném opotřebování, které se odrazí i v nemožnosti zahrnutí jednorázové výše vynaložených výdajů na jeho pořízení do daňových výdajů, je skryt i charakter jeho nejednorázové spotřeby. Příslušná část opotřebení dlouhodobého majetku se tak do výdajů převádí až formou odpisů. V tento okamžik se podnikatel vedoucí daňovou evidenci odkazuje na § 26 a § 32 ZoDP popřípadě na § 6 - § 8 Vyhlášky, ve kterých je přesně vymezen charakter dlouhodobého majetku.

Ocenění pořizovaného dlouhodobého majetku jak hmotného a nehmotného, tak i finančního se oceňuje vstupní cenou, kterou se dle § 29 ZoDP rozumí:

- a) pořizovací cena (majetek pořízený jeho koupí);

---

<sup>20</sup> SEDLÁČEK, J., *Daňová evidence podnikatelů 2012*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4174-1, str. 28



- b) vlastní náklady (majetek vytvořený ve vlastní režii);
- c) reprodukční pořizovací cena;
- d) hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví;
- e) cena podle zvláštního právního předpisu;
- f) přepočtená zahraniční cena.

Pro podnikatele je vhodné evidovat tento dlouhodobý majetek na tzv. evidenčních kartách dlouhodobého majetku, které budou obsahovat alespoň název majetku, ocenění, datum pořízení, datum uvedení do užívání, zvolený způsob odepisování, částky daňových odpisů za zdaňovací období, věcná břemena, datum a způsob vyřazení<sup>21</sup>.

#### **2.1.2.4 Evidence zásob**

Zásoby podnikatel eviduje a zachycuje na kartách zásob. Jejich ocenění při pořízení probíhá podle § 7b ZoDP na úrovni:

- a) pořizovací ceny;
- b) vlastních nákladů;
- c) podle zvláštních právních předpisů.

#### **2.1.2.5 Další evidence**

##### **Evidence rezerv**

Podnikatelé mohou dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách) vytvářet i rezervy vztahující se k podnikatelské činnosti. Jedná se především o rezervy na opravy hmotného majetku, na pěstební činnost a ostatní rezervy dle § 10 tohoto zákona. Je důležité připomenout, že není možné vykazovat rezervy na pořízení hmotného či nehmotného majetku.

Daňová uznatelnost je pro jednotlivé případy rezerv specifická na základě podmínek stanovených zákonem o rezervách.

---

<sup>21</sup> SEDLÁČEK, J., *Daňová evidence podnikatelů 2012*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4174-1, str. 39

## **Mzdová evidence**

V případě, že podnikatel zaměstnává další pracovníky dle smluv vymezených v zákoně č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (pracovní smlouvy, dohody o pracovní činnost, dohody o provedení práce), je povinen vytvořit těmto zaměstnancům osobní mzdovou složku a evidovat nezbytné údaje, ze kterých bude zřejmý výpočet mzdy, výše plateb pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, výše plateb pojistného na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, výpočet záloh na daň příjmů, výpočet srážkové daně z příjmů aj.

## **Evidence jízd**

Ve většině případů je nezbytnou součástí při vykonávání podnikatelské činnosti využívání osobních či nákladních automobilů, a to jak z důvodu časové úspory, tak z důvodu pořizování zásob materiálu a zboží nebo i při vyřizování obchodních schůzek. V takových případech musí podnikatelé evidovat jízdy, respektive samotnou knihu jízd. Dále jsou povinni registrovat se k silniční dani, protože podle § 2 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani silniční) je zjednodušeně silniční motorové vozidlo popřípadě přípojné vozidlo registrované a provozované na území ČR používané k podnikání nebo k jiné samostatně výdělečné činnosti předmětem této daně (pokud z něho plynou příjmy z podnikání) bez ohledu na to, je-li zahrnuté v obchodním majetku, je-li v nájmu, vypůjčené nebo je-li soukromé.

## **Evidence cenin**

Součástí hotovostního platebního styku jsou i ceniny (poštovní známky, kolky, dálniční známky, telefonní karty, stravenky aj.), které se evidují v knize cenin, popřípadě na kartě cenin.

## **Evidence najatého majetku**

Najatý majetek podnikatele představuje formu nevlastněného majetku, pořízeného prostřednictvím jeho pronájmu neboli leasingu. Leasing tak představuje určitý právní vztah mezi dvěma osobami - pronajímatelem a nájemcem. Všeobecně se rozlišují dvě podoby leasingu - operativní leasing a finanční leasing. Někdy jsou doplněny o třetí formu nájmu - zpětný leasing. Pro operativní leasing je charakteristická okolnost, že po jeho ukončení

se vrací pronajímaný majetek zpět pronajímateli<sup>22</sup> (na nájemce vlastnictví nepřechází). Finanční leasing se naopak vyznačuje tím, že se po ukončení nájemního vztahu stává najímaný majetek majetkem nájemce (vlastnictví přechází na nájemce). Zpětný leasing využívají podnikatelé při nedostatku finančních prostředků, kdy svůj majetek pronajmou leasingové společnosti a od ní si odprodají majetek najímají v době potřeby.

Nájemné, respektive leasingové splátky, jsou u nejčastější formy leasingu - finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci (finanční leasing), obecně uznatelným daňovým výdajem při splnění tří podmínek. Doba nájmu pronajímané věci musí probíhat minimálně po dobu jejího odepisování (novela č. 87/2009 Sb. k ZoDP zkrátila dobu trvání leasingové smlouvy uzavřené od 1. dubna 2009 u hmotného movitého majetku zařazeného v 1. odpisové skupině na nejméně 36 měsíců, ve 2. odpisové skupině na nejméně 54 měsíců a ve 3. odpisové skupině na nejméně 114 měsíců, u nemovitostí byla doba nájmu zachována na nejméně 30 let), po ukončení nájemní smlouvy musí následovat převod vlastnických práv a po jejím odkoupení musí být tato věc zahrnuta do obchodního majetku poplatníka<sup>23</sup>. Tento typ pronajímaného majetku podnikatel eviduje na inventárních kartách.

Nájemné u operativního leasingu je daňově uznatelným výdajem v plné výši v případě, že je pronajatý předmět využíván k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

### **Evidence daně z přidané hodnoty**

Posledním zmiňovaným případem zpracovávaných záznamů v daňové evidenci je samozřejmě i evidence daně z přidané hodnoty (dále jen DPH). Jedná se o zachycení nepřímé daně, která je vybírána z cen zdanitelných plnění<sup>24</sup>. Evidence této daně slouží podnikateli ke korektnímu vyčíslení jeho případné daňové povinnosti k DPH za příslušné zdaňovací období<sup>25</sup>, která mu vzniká v případě, pokud je fyzickou nebo právnickou osobou samostatně uskutečňující ekonomickou činnost<sup>26</sup> v tuzemsku. Pakliže ani jeden z výše uvedených podnikatelských subjektů nepřesáhne obrát<sup>27</sup> za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců Kč 1 mil., je od této nepřímé daně

---

<sup>22</sup> SEDLÁČEK, J., *Daňová evidence podnikatelů 2012*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4174-1, str. 52

<sup>23</sup> SEDLÁČEK, J., *Daňová evidence podnikatelů 2012*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4174-1, str. 52

<sup>24</sup> Zdanitelné plnění dle Dílu 3 ZoDPH

<sup>25</sup> Zdaňovací období dle § 99 ZoDPH

<sup>26</sup> Ekonomická činnost dle § 5 ZoDPH

<sup>27</sup> Obrát u fyzických osob = příjmy za uskutečněná plnění (SEDLÁČEK, J., *Daňová evidence podnikatelů 2012*, str. 31)

pro následující rok zcela osvobozen<sup>28</sup>. V případě, že subjektu vznikne registrační povinnost k DPH podle § 94 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoDPH), může pro něj být zdaňovacím obdobím (na základě podmínek vymezených v § 99 tohoto zákona) kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí a do 15 dnů individuálně specifikovaných v § 96 ZoDPH musí podat přihlášku k registraci na příslušný správní úřad. Celou evidenci DPH by měl pro účely daňového řízení podnikatel vést v členění na základní a sníženou sazbu DPH<sup>29</sup> a dále i v rozlišení daně na vstupu (z faktur došlých - FAD, popřípadě z výdajových pokladních dokladů) a daně na výstupu (z faktur vydaných - FAV, popřípadě z příjmových pokladních dokladů). Z rozdílů daně na výstupu a daně na vstupu vyplyne plátcí vlastní daňová povinnost (povinnost přiznat a zaplatit DPH), případně nárok na odpočet této daně (vratka DPH).

Dne 1. ledna 2013 vešly v platnost novely ZoDPH a s nimi některé změny v registraci k DPH i změny v sazbách DPH o jedno navrhované procentuální navýšení (viz kapitola 3.3.1).

### 2.1.3 Uzavírání daňové evidence

Živnostníci uzavírají jednotlivé složky daňové evidence:

- k poslednímu dni zdaňovacího období;
- ke dni skončení podnikatelské činnosti;
- ke dni předcházejícímu den účinnosti konkursu<sup>30</sup>.

Tímto úkonem se zjišťují stavy peněžních prostředků na bankovních účtech a v pokladnách, stav majetku a závazků, stav nevyrovnaných pohledávek a závazků podnikatele, případně vzniklé kursové rozdíly u bankovních účtů a pokladen, ale obzvláště se při této činnosti stanovuje souhrnná částka celkových příjmů za zdanitelné období společně s daňovými výdaji za toto období, které v potřebném členění a po jejich vzájemném odečtení vyčíslí základ daně fyzické osoby, z něhož se po dalších úpravách vypočte výsledná daň z příjmů FO.

---

<sup>28</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 6

<sup>29</sup> Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 47 s účinností do 31. prosince 2012

<sup>30</sup> SEDLÁČEK, J., *Daňová evidence podnikatelů 2012*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4174-1, str. 87

## 2.2 Účetnictví

Za druhý systém zaznamenávání hospodářských operací, který vede ke zjištění hospodářského výsledku podnikatelského subjektu a k následnému vyměření samotné daně z příjmů, která je nedílnou součástí státních příjmů, lze považovat účetnictví podnikatelů. V dnešní době se pojmu podvojného účetnictví v České republice již neužívá. Přívlastek „podvojný“ je charakteristický v samotném systému evidování operací, tj. v zastávání účetního principu podvojnosti, kdy se účtuje společně na stranách „Má dáti - MD“ a „Dal - D“. Veškeré způsoby, povinnosti, pokyny a požadavky týkající se vedení účetnictví podnikatelů jsou vymezeny v zákoně o účetnictví a ve Vyhlášce, dále i v Českých účetních standardech pro podnikatele a další související povinnosti jsou doplněny a upraveny v ZoDP.

V posledních letech je neustále vyvíjena silná snaha sjednotit účetnictví globálně. Z tohoto důvodu byl v roce 1973 založen Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee - IASC) složený z několika dobrovolných zástupců profesionálních účetních orgánů z celého světa, který se snažil účetnictví zharmonizovat. Rada tohoto výboru (International Accounting Standards Board - IASB) tak v roce 2001 vypracovala jednotné účetní standardy International Accounting Standards (IAS). O dva roky později nesly nový název International Financial Reporting Standards (IFRS), neboť hlavním cílem standardů nebyly metodiky, podle IAS, avšak interpretace údajů v podobě účetních výkazů. V České republice jsou od roku 2005 povinny sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS pouze ty podniky, jež emitují své cenné papíry, které jsou obchodovatelné na evropských finančních trzích.<sup>31</sup>

Nicméně velká část podnikatelských subjektů je zastáncem takového názoru, že vykazování účetních informací v rámci různých mezinárodních pravidel je pro ni natolik složité, že tomu buď vůbec nerozumí, nebo spíše ani nechce rozumět. Z tohoto důvodu je účelné ponechat v rámci ČR tuto povinnost doopravdy pouze výše zmíněným subjektům a ostatní menší podniky od této povinnosti nadále osvobodovat, neboť by pro ně vyžadovala pouze další zatěžující administrativní požadavky a znalosti v této oblasti, které by nebyly příliš podstatné v souvislosti s vykonáváním „drobných“ ekonomických činností. Českým podnikatelským subjektům s velkou pravděpodobností postačí i naše česká daňová a právní legislativa, která se mění téměř každoročně.

---

<sup>31</sup> BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9

Ve Spojených státech amerických se například systém účetního výkaznictví řídí svými národními účetními standardy US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles), které nejsou pro všechny subjekty závazné. Firmy je tak používají, protože samy chtějí, nikoli proto, že by jim to někdo nařídil. Nicméně autor knihy Světové účetnictví Robert Mládek z roku 2002, rodilý Čech a dřívější obyvatel USA, též doplňuje, že ani americké subjekty svým vymyšleným americkým zásadám, podle kterých by se měly sestavovat finanční výkazy v USA, často samy nerozumí, neboť jsou příliš složité. Podle jeho názoru je prý pro Evropany nepochopitelné, že US GAAP využívají firmy zcela na základě vlastního rozhodnutí, neboť oni sami spatřují evidenci hospodářských operací zejména jako schopnost doložit svou veškerou daňovou povinnost, ne však jako schopnost poskytnout informace finančnímu trhu. I tuto myšlenku Mládek zcela vystihnul.

V odstavcích níže bude dále pojednáno o účetnictví podnikatelů na základě platné české legislativy bez ohledu na výše uvedená mezinárodní pravidla IRFS.

### **2.2.1 Vedení účetnictví**

Zákon o účetnictví v § 1 definuje účetní jednotky, které mají povinnost vést tuto specifickou formu evidence, a to tím způsobem, aby konečná sestavená účetní závěrka podala věrný a poctivý obraz jednotky. Ve stručnosti se tedy jedná především o tyto subjekty:

- právnické osoby se sídlem na území ČR (obchodní společnosti);
- zahraniční osoby podnikající nebo provozující jinou činnost podle zvláštních právních předpisů na území ČR;
- organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu;
- fyzické osoby, které jsou podnikateli a jejichž obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok převýšil částku Kč 25 mil.;
- fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě vlastního rozhodnutí nebo kterým tuto povinnost uložil zvláštní právní předpis.

Obecně by zpracování účetnictví mělo být zahájeno dnem vzniku subjektu a vedeno správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů<sup>32</sup> a v plném rozsahu<sup>33</sup>. Některé účetní jednotky vymezené v § 9 odst. 3. tohoto zákona však mají možnost vést účetnictví v rozsahu zjednodušeném.

---

<sup>32</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 8 odst. 1.

<sup>33</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 9 odst. 1.

Jedná se například o občanská sdružení, bytová družstva aj. Podstata spočívá v tom, že účtový rozvrh může být sestaven pouze v členění na účtové skupiny a účtování v deníku může být spojeno s účtováním v hlavní účetní knize. Účetní jednotky nemusí vést účetnictví samostatně, mohou pověřit jinou právnickou nebo fyzickou osobu k jeho vedení. Je však důležité si uvědomit, že pověřením externího subjektu k této činnosti se účetní jednotka nezabývá žádné odpovědnosti a za jeho, ať už správné či nesprávné vedení, odpovídá zcela samostatně.

### 2.2.2 Předmět účetnictví

V rámci účetnictví subjekty účtují o stavu a pohybu majetku a závazků a o jiných aktivech a pasivech, o nákladech a výnosech vztahujících se k období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (tzn. v účetním období<sup>34</sup>). Dále pak zjišťují hospodářský výsledek, ze kterého se po jeho případných úpravách vyměří samotná daň z příjmů za sledované období.

Jednotlivé složky aktiv i pasiv účetní jednotky účtují do této evidence na základě níže uvedených účtových tříd, skupin, syntetických nebo i analytických účtů a oceňují je dle ustanovení v tomto zákoně. Minimálně jednou ročně by měly subjekty provádět inventarizaci majetku a závazků. Fyzickou či dokladovou inventurou se zjistí odlišnosti ve skutečném a dokladovém stavu. Pokud zákon o účetnictví nestanoví jinak, je povinností každé účetní jednotky archivovat veškeré účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh a přehledy po dobu 5 let a účetní závěrku společně s výroční zprávou až po dobu 10 let<sup>35</sup>.

### 2.2.3 Účetní knihy

Na rozdíl od zpracování a zaznamenávání pohybů v daňové evidenci je v účetnictví povinností výše zmíněných subjektů vést specifické účetní knihy, mezi něž patří účetní deník (chronologické zaznamenávání operací), hlavní účetní kniha (systematické, věcné uspořádání operací, obsahuje souhrnné obraty stran MD a DAL, zůstatky účtů ke dni otevření hlavní knihy a zůstatky účtu ke dni sestavení účetní závěrky), knihy analytických účtů (rozdává účetní zápisy hlavní účetní knihy) a knihy podrozvahových účtů.

---

<sup>34</sup> Účetní období = nepřetržitě po sobě jdoucích 12 kalendářních měsíců, shoduje se buď kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem. Hospodářský rok = účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce nežli ledna (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 3)

<sup>35</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 31

## 2.2.4 Účtový rozvrh a směrná účtová osnova

Podnikatelé vedoucí daňovou evidenci, kteří nezaznamenávají účetní operace do účetních knih, nejsou podřízeni stanoveným „číselným rozvrhům“. Subjekty vedoucí účetnictví však tomuto nařízení neuniknou a stane se tak jejich povinností účtovat o stavu a pohybu majetku a závazků, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření na základě tzv. účtového rozvrhu. Ten určuje uspořádání a označení účtových tříd, účtových skupin, popřípadě syntetických a analytických účtů.

Pro ilustraci je níže uvedena krátká sestava účtů znázorňující část **směrné účtové osnovy**.

Např.: Účtová třída 3 - „Zúčtovací vztahy“

- Účtová skupina 31 - „Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)“
- Účtová skupina 33 - „Zúčtování se zaměstnanci a institucemi“

Pakliže je osnova doplněna o syntetické a analytické účty, vzniká tzv. účtový rozvrh subjektu. Konkrétní účtový rozvrh si účetní jednotka sestavuje pro každé účetní období a smí ho v průběhu doplňovat. Je ovšem zapotřebí dávat zřetelný pozor na jeho obnovu, jelikož by v dalším navazujícím účetním období mohlo dojít k nesrovnalostem. Pro ukázkou je z výše zmíněné směrné účtové osnovy vytvořen ilustrační **účtový rozvrh** prostřednictvím doplněných, tučně zvýrazněných analytických účtů.

Např.: Účtová třída 3 - „Zúčtovací vztahy“

- Účtová skupina 31 - „Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)“
  - **Syntetický účet 311** - „Pohledávky za odběrateli“
    - **Analytický účet 311.12** - „Pohledávky 2012“
    - **Analytický účet 311.13** - „Pohledávky 2013“
  - **Syntetický účet 315** - „Ostatní pohledávky“
    - **Analytický účet 315.01** - „Postoupené pohledávky ABC“
- Účtová skupina 33 - „Zúčtování se zaměstnanci a institucemi“
  - **Syntetický účet 331** - „Zúčtování se zaměstnanci“
    - **Analytický účet 331.01** - „Zaměstnanci HPP“
    - **Analytický účet 331.02** - „Zaměstnanci DPČ“
    - **Analytický účet 331.03** - „Zaměstnanci DPP“



- **Syntetický účet 336** - „Zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního pojištění“
  - **Analytický účet 336.10** - „Sociální pojištění“
  - **Analytický účet 336.20** - „Zdravotní pojištění“

### **2.2.5 Účetní závěrka**

Nedílnou součástí zpracování účetnictví a uzavření příslušného účetního období je i sestavení účetní závěrky subjektu. Účetním jednotkám vymezených v zákoně o účetnictví vzniká povinnost plynoucí z Vyhlášky sestavit závěrku, která bude obsahovat minimálně rozvahu (přehled aktiv a pasiv), výkaz zisku a ztráty (přehled nákladů a výnosů) a přílohu (vysvětluje a doplňuje informace v nich obsažené informace). Volitelnými částmi účetní závěrky jsou pro účetní jednotky, které ze zákona o účetnictví nepodléhají auditu, Přehled o peněžních tocích neboli výkaz Cash -Flow (přehled přírůstků a úbytků peněžních prostředků) a Přehled o změnách vlastního kapitálu (přehled o změně vlastního kapitálu za účetní období). § 20 zákona o účetnictví stanoví i podmínky, při kterých musí být účetní závěrka ověřena auditorem.

### 3 Daňové zatížení podnikatelských subjektů

Daně, ať už přímé či nepřímé, patří bezpochyby mezi nejvýznamnější příjmy státního rozpočtu. Dle úhrnné bilance příjmů a výdajů státního rozpočtu, zveřejněné na webovém portálu Ministerstva financí České republiky, činily daňové příjmy v roce 2011 přibližně Kč 890,3 mld., tj. cca 87 % všech příjmů. Z tohoto důvodu je státní kontrola nad daněmi velmi důležitá a podstatná, neboť v mnoha případech dochází k jejich častému nelegálnímu obcházení.

Daňová zátěž ekonomických subjektů je i jedním z důležitých kritérií zvažovaných při výběru a volbě konkrétního typu podnikatelské činnosti. Ta totiž může v některých situacích představovat vysoké finanční nároky pro zřízený subjekt, odčerpávat tak potřebné finanční zdroje, snižovat zároveň kupní sílu a bránit dalšímu rozvoji podnikání. Proto i v mnoha případech bezesporu dochází k hledání nových postupů, jak legálně snižovat daňové základy a platit co nejnižší daně. Podle výsledků projektu Doing Business 2013 v současné době Česká republika z celkového počtu 185 sledovaných ekonomik vystupuje na 120. pozici v jednom z jeho sledovaných faktorů „Jak se v ČR platí daně“. Tento faktor hodnotí například počet plateb za rok, čas strávený nad daněmi aj. V dalším sledovaném faktoru, „Zahájení podnikání“, v němž se hodnotí především dny strávené nad výpisy a registrací v OR, sepsání smluv apod., obsadila Česká republika až 140. místo, což je oproti loňskému roku pokles o čtyři úrovně. Pokud naše relativně malá česká země vystupuje v celosvětové konkurenci na 65. pozici, pak tento fakt poukazuje na to, že extrémně jako země nevyvíkáme, ovšem na druhou stranu dominujeme v tom zdravějším jádru. Je však zapotřebí naše ekonomické aktivity nadále vylepšovat.

V porovnání s naším západním německým sousedem, kterému by se chtěla Česká republika v mnoha věcech vyrovnat, vystupujeme jako dosti podprůměrní, neboť Německo ve srovnání s celosvětovou konkurencí dle projektu Doing Business 2013 obsazuje 18. pozici. Podmínky pro podnikání jsou tak v jedné z největších ekonomik na vrcholné pozici. V Německu je zahájeno podnikání v průměru již za 15 dní, kdežto u nás až o 5 dní déle. Co se týče právě daní, v německém státě je průměrná roční doba strávená nad správou daní přibližně 210 hodin, zatímco u nás téměř dvojnásobek (cca 415 hodin).

Celkové daňové zatížení německého podnikatelského subjektu je až 50procentní, stejně tak jako v České republice.<sup>36</sup>

Daňový systém v Německu je ve zjednodušení ke konci roku 2012 nastaven následovně. Daň z příjmů fyzických osob je v tomto státě zavedena na progresivní úrovni, kdy nejnižší daňová sazba činí 14 % z 8 005 € (bez úvahy nulového zdanění do 8 004 €). S každým dalším nárůstem příjmů o 1 000 € dochází ke zvyšování sazby daně z příjmů FO o 1,88 % atd. Daň z příjmů právnických osob je vymezena ve výši 15 % již od roku 2008. Právnické osoby dále musí odvádět daň živnostenskou, která se stává příjmem obce, a příspěvek solidarity. Ten byl zaveden pro obnovu školství, infrastruktury, zdravotnictví a jiných oblastí již v roce 1995. Právnické i fyzické osoby odvádějí příspěvek ve výši 5,5 % z celkového objemu placených daní. Německo vlivem ekonomické recese nezvýšilo sazby DPH tak jako jiné evropské země včetně České republiky a základní sazba neustále vystupuje ve výši 19 % a snížená sazba ve výši 7 %. K dani z přidané hodnoty se však musí registrovat ty subjekty, které přesáhly v minulém období hranici již 17 500 €, kdežto v České republice byla povinná registrace obecně až po překročení obrátu Kč 1.000.000,- za 12 bezprostředně následujících kalendářních měsíců.<sup>37</sup> (Změny viz kapitola 3.3.1.)

Následující odstavec pojednává o časovém momentu (bodů), kterým skončí úhrady neustále rostoucího státního deficitu.

### **3.1 Den daňové svobody**

Den, kterým bude ukončen veškerý příděl vyprodukovaného bohatství jedinců do státní pokladny, je často prezentován jako tzv. „den daňové svobody“. Jedná se o jakousi pomyslnou čáru mezi dny, která rozděluje rok na dvě části. První etapa představuje počet dní veškerých odváděných výdělků k uhrazení veřejných výdajů, a druhá část udává počet dní, ve kterých již jedinec začne vydělávat „sám na sebe“ a pro svou osobní spotřebu. Jeho výpočet provádí v České republice Liberální institut, který vychází z odhadů Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organization for Economic Cooperation and Development - OECD) a každoročně se mění v řádech několika dní.

Čeští obyvatelé jsou v porovnání s řadou dalších evropských států ještě na relativně dobré úrovni. Podle informací Liberálního institutu museli v roce 2011 od 1. ledna odvádět

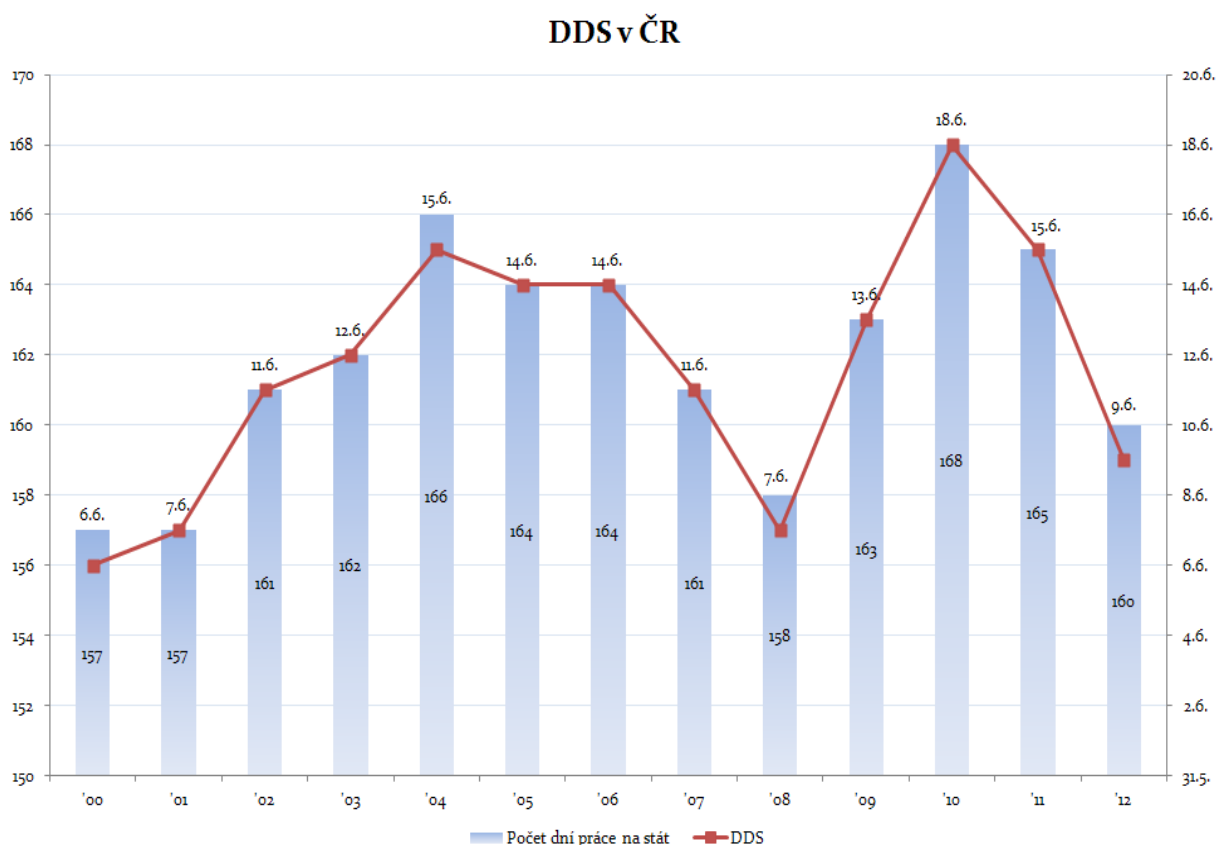
---

<sup>36</sup> *Doing Business [online]. 2012 [cit. 2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org>*

<sup>37</sup> *Daně v ČR a EU. Finance.cz [online]. 2012 [cit. 2012-12-02]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-nemecku/>*

do státní pokladny své výtěžky po dobu 165 dní, kdy den daňové svobody připadl na 15. června 2011. O rok později, v roce 2012, odváděli své příjmy o 5 celých dní méně (pouze 160 dní). Obyvatelé ostatních velmocí, jako jsou např. Velká Británie, Francie, ale i Německo, musejí na stát vydělávat delší dobu. Na vrcholu žebříčku je Jižní Korea jakožto daňově nesvobodnější země, která „oslavila“ den daňové svobody již 23. dubna 2012 (o 47 dní dříve než v ČR). Na druhou stranu je však neuvěřitelné, že například dánští obyvatelé jsou nuceni za rok 2012 do státní pokladny odvádět své veškeré příjmy dokonce až po celých 224 dní, což je více jak polovina kalendářního roku.

Níže znázorněný graf 2 vývojově uvádí, na který konkrétní časový bod připadl den daňové svobody v ČR, a ilustrační období, po které byli nuceni čeští občané odvádět veškeré své příjmy do státní pokladny.



Graf 2: Den daňové svobody v České republice - vývoj od roku 2000

Zdroj: [www.libinst.cz](http://www.libinst.cz), [www.dendanovesvobody.cz](http://www.dendanovesvobody.cz)

## 3.2 Daň z příjmů

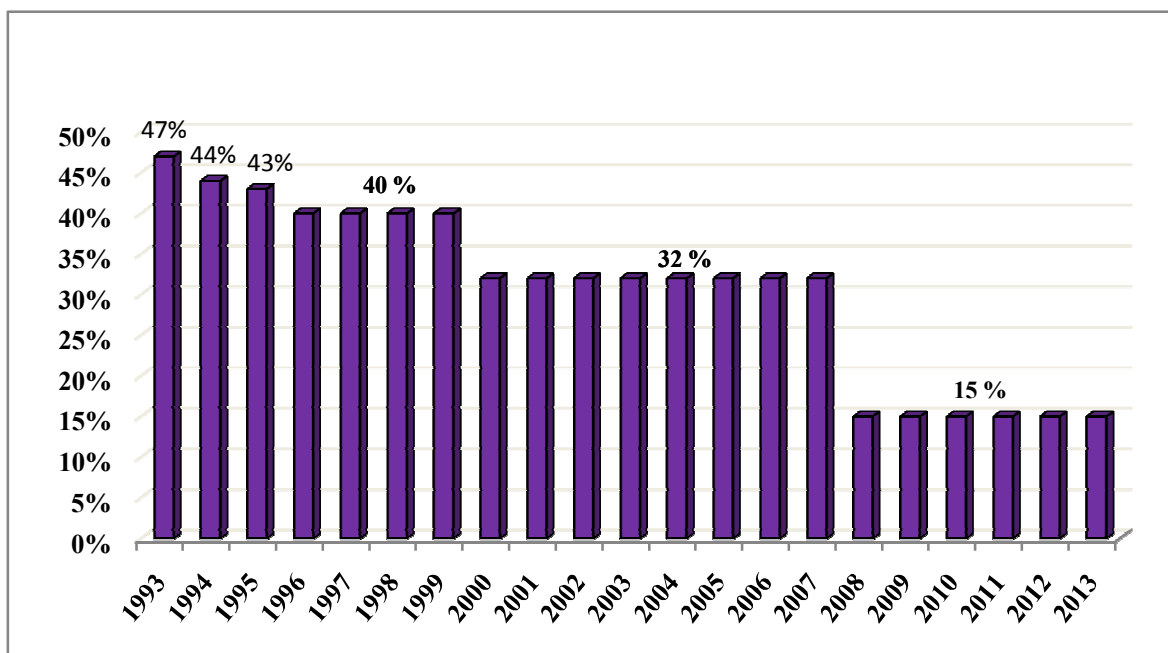
Daň z příjmů je považována za jednu z nejméně zátěžových daní, která ovlivňuje disponibilitu finančních prostředků podnikatelských subjektů. Podnikatelé jsou povinni tuto přímou daň v rámci České republiky přiznávat jednou ročně. Někteří však eliminují její přílišný finanční nárok pravidelně placenými zálohami.

### 3.2.1 Sazba daně z příjmů

Dalo by se podotknout, že ke změnám samotných sazeb daně z příjmů jak fyzických osob, tak i právnických osob (dále jen DPFO a DPPO) dochází velmi často. Podstatné je však to, že od roku 1993 (znázornění v níže uvedených grafech), kdy došlo ke vzniku samostatné České republiky, se tento typ přímé daně všeobecně postupně, ale výrazně snižuje. Tato skutečnost by se mohla jevit jako pozitivní aspekt, neboť stát tak nabízí možnost soukromým podnikatelským subjektům rozvíjet se a generovat i vyšší obraty, aniž by bylo zcela nevyhnutelné zisk uměle upravovat a přelévat do jiných zemí s nižším daňovým zatížením. Z grafů 3 a 4 vyobrazených níže je evidentní, že změny sazby této daně častěji postihují právě právnické osoby.

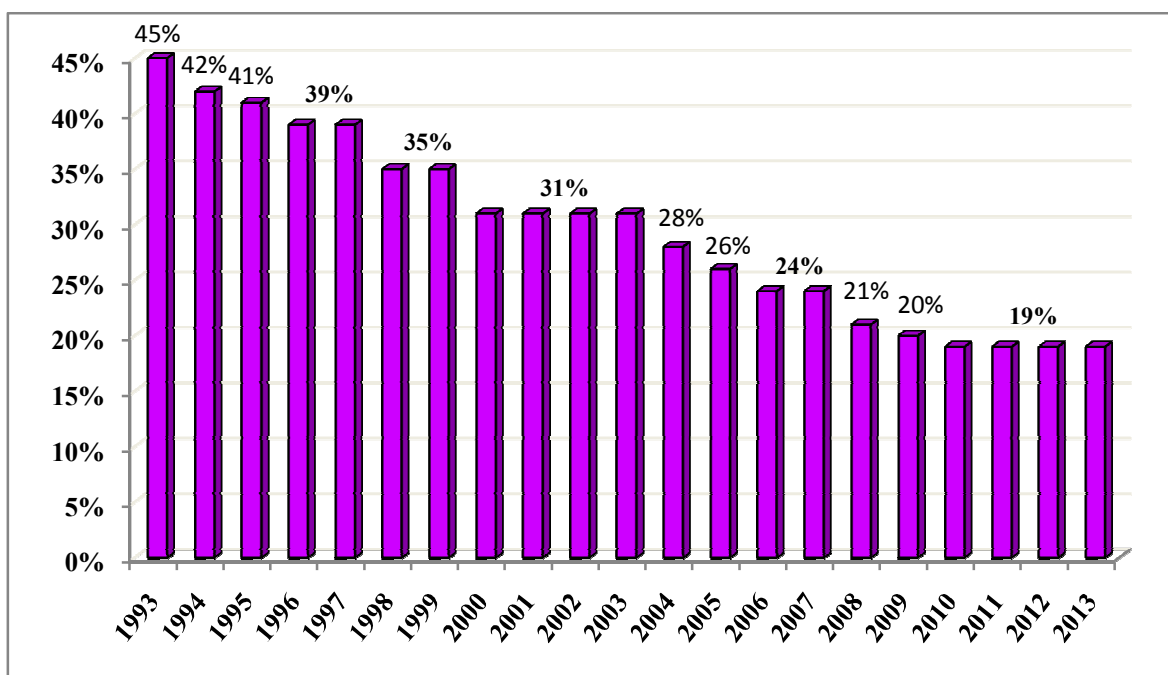
Ze znázorněného grafu 3, *Vývoj sazeb DPFO v období 1993 – 2013* je zřejmé, že změna sazby daně z příjmů se projevila u zdaňování příjmů fyzických osob za posledních 20 let pouze pětkrát, kdežto u zdaňování právnických osob téměř 11 krát. Dále je podstatné si připomenout, že v České republice byly od roku 1993 do roku 2007 příjmy fyzických osob zdaňovány progresivně, tj. stupňovitě. Nicméně i přesto byly sazby daně z příjmů fyzických osob (v grafu jsou uvedeny záměrně nejvyšší sazby progresivního zdanění) po delší časový horizont (respektive do roku 2007) na úrovni vyšší než sazby daně z příjmů stanovené pro právnické osoby.

Jeden z důvodů tohoto podstatného rozdílu ve výši sazby daně z příjmů právnických a fyzických osob může spočívat například i ve větší preferenci právnických osob ze strany státu, neboť právě tyto subjekty generují podstatnějsí zisky, ze kterých stát těží peněžní prostředky. Rozdíly ve výši zdanění DPPO a zdanění DPFO tak skutečně mohou hrát při volbě právní formy podnikání významnou roli.



Graf 3: Vývoj sazeb DPFO v období 1993 - 2013

Zdroj: vlastní zpracování na základě kombinace: SEDLÁČEK, J., Účetnictví podnikatelů – po vstupu do Evropské unie, <http://www.az-data.cz/clanky/dan-prijmu-pravnickych-osob>



Graf 4: Vývoj sazeb DPPO v období 1993 - 2013

Zdroj: vlastní zpracování na základě kombinace: SEDLÁČEK, J., Účetnictví podnikatelů - po vstupu do Evropské unie, <http://www.az-data.cz/clanky/dan-prijmu-pravnickych-osob>

### 3.2.2 Daňově uznatelné a neuznatelné výdaje (náklady)

Daňově uznatelné výdaje, respektive náklady jsou pro účely samotného výpočtu daně z příjmů přesně vymezeny v § 24 ZoDP. Zjednodušeně lze za tyto výdaje považovat veškeré výdaje, které byly vynaloženy v souvislosti s podnikáním na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a podnikatelské subjekty jimi mohou snižovat generované příjmy respektive výnosy. Je obecně známo, že nezainteresovaní podnikatelé považují téměř veškeré výdaje spojené s vlastním podnikáním za daňově uznatelné, avšak tato domněnka je mylná. Proto se v mnoha případech odvolávají na daňové poradce a přenechávají tato účetní a daňová břemena daňovým expertům.

### 3.2.3 Daňové zatížení podnikatelských subjektů daní z příjmů

V praktické části dále bude pro zjednodušení zkoumáno a porovnáno daňové zatížení dvou podnikatelských subjektů, daňových rezidentů<sup>38</sup>, touto přímou daní. Bude se jednat o fyzickou osobu - subjekt, který není účetní jednotkou, tj. nevede účetnictví a podléhá zdanění příjmů fyzických osob (sazba daně 15 %). Druhým subjektem bude záměrně vybraný typ právnické osoby - společnost s ručením omezeným, jakožto nejčastější představitel obchodních společností, v níž může figurovat i jediný zakladatel. Výsledek hospodaření právnické osoby tak bude zdaňován daní z příjmů právnických osob (sazba daně 19 %), nikoliv daní z příjmů fyzických osob. Je třeba zdůraznit, že hlavní myšlenkou výběru právě této zvolené právní formy podnikání byla zejména skutečnost, že pokud se podnikající fyzická osoba rozhodne administrativně a kapitálově „restrukturalizovat“ svou stávající podnikatelskou činnost a změnit tak formu podnikání, společnost s ručením omezeným by byla nejschůdnější možností volby, neboť v této kapitálové společnosti může vystupovat i jediný podnikatel bez jakýchkoliv dalších společníků a s minimálním počátečním kapitálem.

Kromě jednotlivých typů daní je potřeba přihlédnout i k výši odváděného sociálního a zdravotního pojištění, dále k nesplaceným a nedobytným pohledávkám, obchodnímu majetku a dalším skutečnostem, kterým subjekty v souvislosti s vlastním podnikáním čelí.

---

<sup>38</sup> Daňový rezident dle § 2 ZoDP

### 3.2.3.1 *Daň z příjmů fyzických osob*

Stanovení celkového základu daně<sup>39</sup> a následný výpočet daně z příjmů fyzických osob je přesně determinován ZoDP. Hlavní pointa výpočtu spočívá v sumarizaci následujících dílčích základů daně (dílečných příjmů):

- § 6 ZoDP, *Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků;*
- § 7 ZoDP, *Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti;*
- § 8 ZoDP, *Příjmy z kapitálového majetku;*
- § 9 ZoDP, *Příjmy z pronájmu;*
- § 10 ZoDP, *Ostatní příjmy,*

kteřé se následně po případných úpravách celkového základu daně o nezdanitelné části (hodnoty darů, zaplacené úroky z úvěrů pro bytové potřeby, penzijní a životní pojištění, zaplacené členské příspěvky) a o položky odčitatelné od základu daně (daňová ztráta, výdaje na výzkum a vývoj) zdaní aktuální sazbou daně z příjmů fyzických osob podle § 16 ZoDP. Od roku 2008 se tedy tato sazba pohybuje na úrovni 15 %. Negativní zvrát v DPFO, růst o 4 procentní body z 15 % na 19 % se očekává v souvislosti s naplánovanou daňovou reformou v roce 2015 (2014)<sup>40</sup>, avšak s neustálými českými politickými zvraty se tato sazba daně může nadále měnit.

Poplatník daně z příjmů fyzických osob může uplatnit slevu na dani podle § 35 ZoDP na své zdravotně postižené zaměstnance. To může pro většinu podnikatelů poskytujících práci těmto lidem představovat v první řadě v rámci celého kalendářního roku významnou daňovou úlevu, a to v řádech až několika tisíc korun, a v druhé řadě i duševní uspokojení z možnosti začlenění těchto osob do aktivní zaměstnanosti. V souvislosti s nadcházející daňovou reformou se uvažovalo o zrušení této zmiňované „zaměstnavatelské výhody“, ovšem představený vládní návrh nebyl schválen. Nicméně je pravdou, že tento druh slev mohou uplatňovat i poplatníci daně z příjmů právnických osob, tudíž z tohoto faktu neplyne pro OSVČ žádná podstatná výhoda. Svou daňovou povinnost může dále snížit jak podnikající fyzická osoba, tak i nepodnikající (běžný zaměstnanec) prostřednictvím slev uvedených v § 35ba ZoDP (sleva na poplatníka, sleva na vyživující dítě, sleva „na manželku“, sleva „na studenta“ aj.). Tato realita, která je v přeneseném slova smyslu charakterizována skutečnou životní situací

---

<sup>39</sup> Základ daně dle § 5 ZoDP

<sup>40</sup> Daňový poradce Běhounek ev. č. 0601. [online]. [cit. 2012-11-24]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/>



(počtem dětí, manželstvím, fyzickým stavem aj.), dává podstatnou výhodu právě fyzickým osobám. Právnícké osoby tuto možnost nemají, neboť se jedná o uměle vytvořené subjekty.

- ***Základ daně s uplatňováním skutečných (prokazatelných) výdajů***

Jednou z možností, jak uplatnit výdaje, které slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, je prokázání jejich skutečné výše. Pakliže tedy podnikatel uplatňuje prokazatelné a skutečné výdaje, sníží tím příjmy z § 7 ZoDP o tyto celkové výdaje (daňově uznatelné výdaje), které souvisí s podnikatelskou činností.

- ***Základ daně s uplatňováním paušálních výdajů***

Pokud však podnikatel neuplatňuje výdaje skutečné, ale výdaje na procentuální bázi z dosažených příjmů, tj. uplatňuje výdaje paušálně podle § 7a ZoDP, který stanovuje právě podmínky pro jejich uplatňování, pak příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti (§ 7 ZoDP) poníží podle § 7 odst. 7. ZoDP o výši výdajů stanovených procentem z příjmů následovně:

- *80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, z příjmů ze živností (řemeslných);*
- *60 % z příjmů ze živností vyjma živností řemeslných;*
- *40 % z příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, z příjmů z duševního vlastnictví, autorských práv (výjimky) aj.;*
- *30 % z příjmů z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku.*

V případě, že by OSVČ vedoucí daňovou evidenci a uplatňující výdaje na skutečně prokazatelné úrovni přijala rozhodnutí o přechodu na uplatňování výdajů paušální sazbou pro další zdanitelná období, je nutné, aby za poslední zdanitelné období (tj. před změnou) dle § 23 odst. 8. ZoDP přiznala hodnotu nesplacených pohledávek, neuhrazených závazků a hodnotu nespotřebovaných zásob prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za toto období. Je to z toho důvodu, aby v dalším období nedošlo ke krácení této daně. V následujícím zdaňovacím období, tj. v roce, kdy započne uplatňovat paušální výdaje, zdaní pouze rozdíl příjmů, které nebyly zahrnuty v období bezprostředně přecházejícím.

## ***Sociální a zdravotní pojištění OSVČ***

Výše plateb odrážející se ve výši aktuálních sazeb sociálního a zdravotního pojištění se neméně dotýká celkového finančního zatížení podnikající fyzické osoby. Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku, ve znění pozdějších předpisů upravuje a stanovuje, že i mimo jiné je OSVČ poplatníkem „sociálního pojištění“. I tohoto zákona se výrazně dotkne plánovaná rozsáhlá daňová reforma a s účinností od ledna roku 2015 dojde k její razantní novelizaci. Pro zjednodušení bude o veškerém pojištění pojednáno v rámci vykonávání podnikání jako hlavní podnikatelské činnosti.

### **Sociální pojištění**

V zákoně č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku, ve znění pozdějších předpisů, který bude v budoucnu zkrácen o svůj přívlastek „příspěvek na státní politiku“, je vymezeno, že vyměřovací základ OSVČ pro pojistné na důchodové pojištění, která vykonává podnikatelskou činnost jako svou hlavní samostatnou výdělečnou činnost, nesmí klesnout pod 50 % dílčího daňového základu podle § 7 ZoDP. Tato skutečnost by se měla změnit s nadcházejícím rokem 2015, kdy hranice tohoto dílčího daňového základu (§ 7 ZoDP) nebude moci klesnout pod celých 100 %. Výše sazby pojistného pro OSVČ pak do započetí účinnosti novely činí 29,2 % z uvedeného vyměřovacího základu, z čehož 28 % připadá na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti. Podnikatel tak odvádí 29,2 % z padesátiprocentního dílčího základu daně § 7 ZoDP, tj. podle snadného vzorce [(příjmy – výdaje = ZD podle § 7 ZoDP) x 0,5] x 0,292.

V této souvislosti je nutné zmínit i aktuální minimální a maximální vyměřovací základ pro sociální zabezpečení. Pro rok 2012 je minimální vyměřovací základ OSVČ vykonávající svou podnikatelskou aktivitu jako hlavní činnost stanoven ve výši Kč 100.548,- /měsíc, tj. maximální roční vyměřovací základ činí Kč 1.206.576,-. Naopak minimální roční vyměřovací základ pro sociální pojištění OSVČ je stanoven ve výši Kč 75.420,-.<sup>41</sup> Z minimálního vyměřovacího základu by tak sociální pojištění podnikatele činilo alespoň Kč 22.023,- za rok.

---

<sup>41</sup> Česká správa sociálního zabezpečení: *Pojištění OSVČ [online] 2012 [cit. 2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojisteni-osvc/platba-pojistneho/zmeny-v-pojisteni-osob-samostatne-vydelečne-cinnych-od-1-1-2012.htm>*

## Zdravotní pojištění

Odvod výše zdravotního pojištění OSVČ je upraven zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Ten v § 3a též ustanovuje vyměřovací základ u těchto osob ve výši 50 % dílčího daňového základu podle § 7 ZoDP, který je platný již od roku 2006. Výše sazby pojistného na zdravotní pojištění pro OSVČ pak činí 13,5 % z výše uvedeného vyměřovacího základu a podnikatel tak odvádí částku dle vzorce  $[(\text{příjmy} - \text{výdaje} = \text{ZD podle § 7 ZoDP}) \times 0,5] \times 0,135$ .<sup>42</sup>

I v souvislosti se zdravotním pojištěním je zapotřebí připomenout, že podnikatelský subjekt OSVČ musí odvést pojistné alespoň v minimální výši vypočtené z minimálního vyměřovacího základu. Ten je stanoven pro rok 2012 ve výši 12násobku 50% průměrné měsíční mzdy, která byla pro tentýž rok vyčíslena na částku Kč 25.137,-. Minimální roční vyměřovací základ tak činí Kč 150.822,-. Naopak maximální roční vyměřovací základ je stanoven jako 72násobek této průměrné měsíční mzdy, tudíž je vyčíslen na Kč 1.809.864,-. Minimální částka pojistného, které musí podnikatel zaplatit na zdravotní pojištění, tak činí nejméně Kč 20.361,-.<sup>43</sup>

### 3.2.3.2 Daň z příjmů právnických osob

Problematika zhodnocení daňové situace právnických osob je podle vlastního názoru autora této práce považována za méně složitou záležitost nežli zhodnocení daňového zatížení fyzických osob.

Obecně jsou u právnických osob poplatníky daně z příjmů subjekty se sídlem na území České republiky, které nejsou fyzickými osobami, dále i podílové fondy a organizační složky státu. Stanovení daňového základu a postup k vyčíslení daňové povinnosti je určen ZoDP podobně jako u osob fyzických.

Jelikož je právnickým osobám se sídlem v Česku ukládána povinnost vést účetnictví namísto daňové evidence, musí se pro zjištění daňového základu vycházet z výsledku hospodaření, tj. ze zisku nebo popřípadě ze ztráty, a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů.<sup>44</sup> Takto zjištěný hospodářský výsledek je upravován o další položky znázorněné v tabulce 2 níže. Jedná se zejména o úpravu částek, které neoprávněně zkrátily příjmy (výnosy), o úpravu účetních nákladů, které nejsou daňovými náklady.

---

<sup>42</sup> Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů

<sup>43</sup> VZP [online]. 2012 [cit. 2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.vzp.cz/platci/informace/povinnosti-platcu-metodika/osvc/maximalni-a-minimalni-vymerovaci-zaklad>

<sup>44</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 23 odst. 2.

Dále se ze zdanění vyjímají i příjmy (výnosy), které tvoří samostatný základ daně dle § 20b ZoDP, respektive dle § 36 ZoDP atp.

Po „transformaci“ účetního HV na daňový HV (tj. po předchozích úpravách) je možné tento daňový základ po splnění podmínek uvedených v ZoDP dále upravit a snížit o odčitatelné položky (např.: o hodnotu darů, o 100 % nákladů na výzkum a vývoj, o daňovou ztrátu aj.). Z upraveného základu daně je po vynásobení aktuální sazbou daně z příjmů právnických osob dle § 21 ZoDP vyčíslena daňová povinnost podnikatelského subjektu. Od roku 2010 se udržuje výše sazby DPPO na konstantní úrovni 19 %.

Tabulka 2: Vzájemné ovlivnění účetnictví a daňového systému

Účetní systém	Daňový systém
výnosy účetního období	
- náklady účetního období	
<b>= ÚČETNÍ HV před zdaněním</b> →	<b>= ÚČETNÍ HV před zdaněním</b>
	- příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů (např.: darování, zdědění nemovitosti nebo movité věci aj.)
	- příjmy osvobozené od daně z příjmů dle § 19 ZoDP
	- příjmy tvořící samostatný základ daně (např.: příjmy z dividend, z vypořádacích podílů aj.)
	- příjmy zdaněné konečnou srážkovou daní (např.: dividendy)
	+ náklady související s uvedenými druhy příjmů
	+ účetní náklady neuznané za daňové náklady (např.: reprezentace, pokuty, penále, manka přesahující výše náhrad aj.)
	+/- daňové úpravy výsledku hospodaření dle ZDP
	<b>= ZÁKLAD DANĚ I</b>
	- daňová ztráta z minulých zdaňovacích období (uplatnění nejdéle po 5 zdaňovacích období)
	- případné další odčitatelné položky dle § 34 ZoDP (např.: výzkum a vývoj)
	- odpočet poskytnutých daňově relevantních darů dle § 20
	<b>= ZÁKLAD DANĚ II (zaokrouhlený na tisíce dolů)</b>
	x aktuální sazba daně z příjmů
	<b>= DPPO</b>
	- slevy na zaměstnance se zdravotním postižením
	- sleva na dani z titulu investičních pobídek
- daň z příjmů splatná ←	<b>= VÝSLEDNÁ DAŇOVÁ POVINNOST</b>
<b>= DISPONIBILNÍ ZISK</b>	<i>pozn.: daňová ztráta není účetní položkou</i>
- daň z příjmů odložená	
<b>= DISPONIBILNÍ ZISK k rozdělení</b>	

Zdroj: vlastní zpracování na základě literatury ILLETŠKO: Daňová přiznání za rok 2008

Negativní skutečností je, že právnická osoba nemůže v žádném případě uplatnit slevy uvedené v § 35ba a § 35c ZoDP (sleva na poplatníka, daňové zvýhodnění na dítě aj.), stejně jako podnikající fyzická osoba, ale pouze slevy na zdravotně postižené zaměstnance vymezené v § 35 ZoDP.

### ***Sociální a zdravotní pojištění***

Je dobré si všimnout, že pokud uměle vytvořený podnikatelský subjekt nezaměstnává žádné pracovníky a sám podnikatel zde vystupuje pouze jako vlastník a jednatel společnosti, který není jejím zaměstnancem (stojící mimo ni), nebude účastníkem ani sociálního, ani zdravotního pojištění. Jednatel by se mohl rozhodnout platit sociální pojištění jako osoba dobrovolně pojištěná dle § 6 odst. 2. zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů a dále zdravotní pojištění zcela samostatně. Ovšem dobrovolná účast k důchodovému pojištění nesmí trvat déle než 10 let. Pokud by se však vlastník přijal za svého zaměstnance, který by pobíral mzdu jako kterýkoliv jiný zaměstnanec, potom by subjektu vznikla povinnost účastnit se jak zdravotního, tak i sociálního pojištění dle § 3 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku, ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Podnikatelský subjekt by tak za své zaměstnance odváděl v součtu 34 % na pojistné zabezpečení („sociální pojištění“ 25 % a „zdravotní pojištění“ 9 %), které by uplatnil jako daňově uznatelný náklad. Zbývající rozdíly pojistného („sociální pojištění“ 6,5 % a „zdravotní pojištění“ 4,5 %) by byly měsíčně strhávány z mezd samotných zaměstnanců a odváděny „jménem“ zaměstnavatele.

## **3.3 Ostatní daně**

K dalším významným a nejčastěji odváděným daním podnikem patří kromě daně z příjmů zejména i daň z přidané hodnoty, silniční daň, daň z nemovitosti (popřípadě daň z převodu nemovitosti) či zajišťovací daň. Některé z nich budou charakterizovány v odstavcích níže.

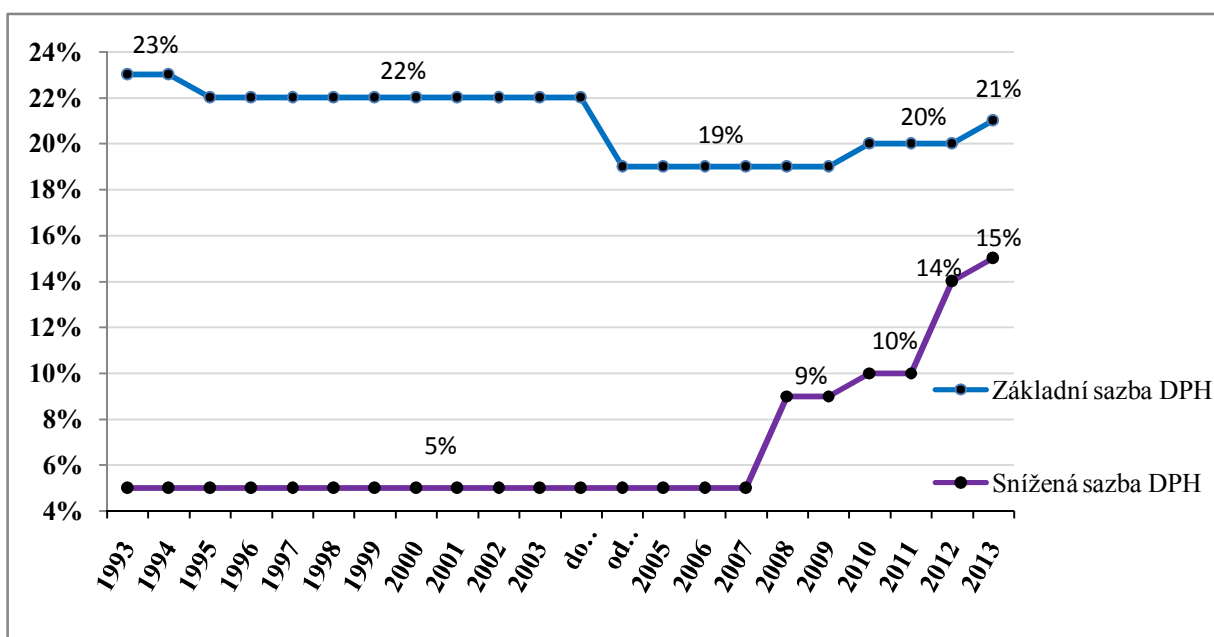
### **3.3.1 Daň z přidané hodnoty**

ZoDPH jasně definoval osoby povinné k registraci, přiznání a odvodu této daně. Jak již bylo uvedeno dříve, jednalo se především o povinnosti vyplývající z dosahovaného obratu za 12 bezprostředně předcházejících měsíců uskutečňování vlastní ekonomické činnosti, které byly prioritní ke stanovení měsíčního nebo čtvrtletního plátcovství

této nepřímé daně, případně z jiných důvodů vyplývajících z tohoto zákona. Pokud subjekt negeneroval obrat vyšší než Kč 1.000.000,-, potom mu povinnost registrovat se k této dani nevznikla.

Dne 1. ledna 2013 vešly v platnost novely ZoDPH, tj. zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a dalších souvisejících novel a zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Novely provází různými změnami a novinkami vzniklými v souvislosti s daňovou reformou, která by měla mimo jiné zajistit prevenci a předejít i nekalým daňovým únikům či krácení daně v oblasti DPH. Ve zkratce, podstatnou změnou jsou nárůsty sazeb DPH. Snižená sazba 14 % vzrostla o jeden procentuální bod na 15 % a základní sazba z 20 % na 21 %. Dále § 6 a § 99 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a dalších souvisejících novel ukládá povinnost nově vzniklým podnikatelským subjektům registrovat se jako měsíční plátce a stávajícím subjektům nově vznikne povinnost registrace k této dani v případě, že překročí stanovenou výši dosaženého obratu za 12 bezprostředně předcházejících měsíců Kč 750.000,- namísto původních Kč 1.000.000,- (tato povinnost vejde v platnost až dnem 1. ledna 2016).

V grafu 5 níže je znázorněn vývoj snížené i základní sazby DPH za posledních 20 let.



Graf 5: Vývoj sazeb DPH v období 1993 - 2013

Zdroj: vlastní zpracování na základě <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-824-vyvoj-dph-od-roku-1993-do-roku-2013/>

### 3.3.2 Silniční daň

Stejně tak jako v minulosti ani v dnešní době se úspěšné podnikání, respektive komunikace se zákazníky, nákup zásob i různých služeb neobejde bez možnosti využívání silniční dopravy. Proto se i stát rozhodl získat další příjmy do státní pokladny formou zavedení silniční daně.

Zákon o dani silniční přesně vymezuje, co je předmětem této daně. Ve zjednodušeném slova smyslu se jedná především o silniční motorová vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, používaná v přímé souvislosti s podnikáním, tedy i v souvislosti s vykonáváním samostatně výdělečné činnosti. Pro tuto daň není na rozdíl od DPH stanovena jednotná sazba daně, avšak výše silniční daně je závislá na specifických ukazatelích, mezi něž patří objem motoru motorového vozidla, součet největších povolených hmotností na nápravy a počet náprav.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, § 2 a § 5

## **4 Změna právní formy podnikání**

Důvodů, které vedou podnikatelský subjekt k přeměně stávající formy podnikání na jinou právní formu podnikání, může být mnoho. Mezi nejvíce logické argumenty patří zejména to, že je zapotřebí volit vždy takovou právní formu, která přinese a zaručí zejména nízké náklady a výdaje (daně, počáteční kapitál) a maximální zisk, minimální požadavky na administrativu, ale taktéž i minimální rizika, která ekonomická činnost a její vazby v průběhu podnikání přináší.

„Změna právní formy podnikání“ představuje velmi široké a rozsáhlé sousloví, proto je v tomto případě nutné nastínit zamýšlené zpracování této problematiky. Diplomová práce je zaměřena zejména na „transformaci“ podnikání OSVČ na společnost s ručením omezeným, jakožto na jedinou kapitálovou společnost, která může být založena již jedinou fyzickou osobou bez nutnosti oslovení dalších společníků.

### **4.1 Vybrané formy právních přeměn podnikání OSVČ na společnost s ručením omezeným**

V textu níže budou jednotlivě charakterizovány a posouzeny tři vybrané způsoby změny podnikání fyzické osoby, mezi kterými se rozhoduje zvolený ekonomický subjekt (viz dále). Jedná se o vklad a prodej individuálního majetku podnikatele fyzické osoby do společnosti s ručením omezeným a v poslední řadě i o pronájem části majetku této společnosti.

#### **4.1.1 Důvody změny**

Důvodů, které vedou ke změně právní formy podnikání, konkrétně z podnikání OSVČ na společnost s ručením omezeným, je mnoho. Každý způsob změny však obnáší jiná rizika, jiné náklady, jiné výhody, jinou administrativu a v neposlední řadě i jinou kapitálovou náročnost.

Ze strany podnikatelů je přednostně nahlíženo na stránku finanční, tj. na požadavky, které jsou kladeny na povinný (zákonný) minimální vklad do podnikání a taktéž na daňovou zátěž subjektu. Dále je zvažováno i riziko podnikání, neboť podnikatel jako fyzická osoba ručí za závazky celým svým majetkem, a to jak obchodním, tak i soukromým.

S každou změnou se objevují a přibývají další změny a návaznosti jako například jiný systém evidování hospodářských operací (namísto daňové evidence vedení účetnictví).



#### 4.1.2 Administrativní změny

Pokud se podnikající fyzická osoba rozhodne k přeměně svého stávajícího podnikání na společnost s ručením omezeným, potom bude tato skutečnost představovat relativně finančně i časově náročnou administrativní změnu vztaženou například i k rychlosti odbavení na správních úřadech.

První administrativní záležitost se bude týkat založení a vzniku nového subjektu. Nově vzniklá společnost, respektive její vlastníci, musí tedy s notářem sepsat zakladatelskou listinu, popřípadě společenskou smlouvu (viz kapitola 1.1.2.). Za tuto službu uhradí částku pohybující se v rozmezí Kč 5.000,- až Kč 8.000,-. Obecně je dále povinností nové společnosti složit základní kapitál (počáteční vklad) u správce vkladu (většinou se jedná o „komerční“ banku) ve stanovené výši dle ObchZ, tj. v případě s. r. o. minimálně Kč 200.000,-, a to buď formou peněžitého, či nepeněžitého vkladu. Poté na základě sepsaného notářského zápisu subjekt zažádá o živnostenské oprávnění k provozování podnikatelské činnosti, za které zaplatí dalších minimálně Kč 1.000,-, doloží zakladatelskou smlouvu s ověřenými podpisy (úhrada kolků) a další požadované doklady. Po ohlášení živnosti je povinností této nově založené společnosti podat návrh na zápis do OR, který je doprovázen další úhradou kolků, a to ve výši cca Kč 6.000,-. Maximálně po 90 dnech, po které běží lhůta k zapsání údajů do Obchodního rejstříku, vznikne nový subjekt, jemuž zákon o účetnictví uloží povinnost od tohoto data vést účetnictví namísto daňové evidence.

Pouhá evidence příjmů a výdajů zahrnovaných do základu daně podnikajících fyzických osob včetně evidence majetku a závazků se tímto změní na evidování všech nákladů a výnosů, které se týkají nové podnikatelské činnosti včetně majetku a zdrojů krytí majetku, a to v podrobném členění. Často si podniky, které vedou účetnictví, volí přehlednou formu zaznamenávání hospodářských operací v členění i na analytické účty (viz kapitola 2.2.4), kdy odlišují například závazky či pohledávky vůči rozdílným subjektům nebo i náklady a výnosy vztahující se k odlišným podnikatelským akcím.

Po založení nové právní formy podnikání přichází další rozhodné úkony týkající se naložení se stávajícím podnikáním OSVČ. Jedná se tedy především o uvážení a respektování ustanovení § 136 ObchZ, který demonstruje zákaz konkurence ve stejném oboru podnikání. Po důkladném prostudování tohoto paragrafu je však evidentní, že ukládá zákaz vykonávání stejného nebo podobného podnikání jednatele v případě uzavřené společenské smlouvy, tj. smlouvy uzavřené s více společníky. Ovšem pro jednoho

společníka, tj. v případě uzavřené zakladatelské listiny, je toto ustanovení bezpředmětné. Po dodržení zákonných předpisů lze poté zvažovat vybrané formy změn podnikání OSVČ - vklad jednotlivých složek obchodního majetku nebo prodej individuálního obchodního majetku podnikající fyzické osoby do nové firmy, popřípadě samotný pronájem části tohoto majetku, včetně daňových dopadů těchto variant společně s jejich výhodami a nevýhodami. S každou individuální volbou (vklad, prodej, pronájem) se liší i další souvislosti vztahující se k oběma podnikatelským subjektům. Jde zejména o změny v uzavřených smlouvách s dodavateli a s odběrateli (např.: změny nájemních smluv, změny kupních a prodejních smluv aj.)

Čtvrtou potenciální variantu - darování majetku - nelze považovat za daňově výhodnou pro OSVČ, jelikož by uskutečnění této operace podleho v první řadě dani darovací a v další řadě by se nejednalo ani o daňový výdaj. Z tohoto důvodu již nebude blíže nastíněna.

#### **4.1.3 Vklad individuálního obchodního majetku**

Vklad individuálního obchodního majetku<sup>46</sup> je elegantní variantou založení společnosti s ručením omezeným, a to z důvodu minimalizace peněžních prostředků potřebných ke splacení základního kapitálu. Společník, v tomto případě tedy vkládající OSVČ, může do s. r. o. vložit jak peněžitý, tak i nepeněžitý vklad, ovšem za splnění předpokladů § 59 ObchZ, který definuje vklad společníka. Předmětem individuálního vkladu tak mohou být zásoby, dlouhodobý majetek, pohledávky, avšak závazkové vklady jsou v tomto paragrafu výslovně zakázány. Za předpokladu dostatečného množství potřebných finančních prostředků je nejjednodušší založit s. r. o. přímo pouze peněžitými vklady a prostřednictvím individuálních smluv tento majetek poté na s. r. o. převést.

#### ***Daňový dopad***

U vkladu individuálního obchodního majetku podnikatele do kapitálové společnosti je nutné řešit ocenění nepeněžitého vkladu, které, jak by se mohlo zdát, mohlo být vkládáno v (účetních) zůstatkových cenách. Nicméně hodnota tohoto vkladu se podle výše uvedeného § 59 ObchZ musí stanovit na základě posudku znalce určeného soudem.

---

<sup>46</sup> Způsoby přechodu FO na s.r.o. Daňáři online: Portál daňových poradců a profesionálů [online]. 2011 [cit. 2013-02-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27075v35440-zpusoby-prechodu-fyzicke-osoby-na-s-r-o/#footnote1>

Podle § 23 odst. 8. ZoDP se **daňový základ OSVČ**, která vede daňovou evidenci a která tímto krokem ukončuje svou podnikatelskou činnost, upraví, respektive zvýší o jmenovitou hodnotu<sup>47</sup> postupovaných pohledávek, které by pro ni představovaly zdanitelný příjem, dále se zvýší o cenu nespotřebovaných zásob a sníží o hodnotu závazků, které by pro ni byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Pakliže **podnikající fyzická osoba nemá v úmyslu ukončit své dosavadní podnikání**, ponechá si veškeré nesplacené pohledávky a neuhrazené závazky k jejich dořešení a ve svém daňovém základu je nijak nezohlední. Pohledávky tak zdaní až v momentě jejich úhrady (příjmu). Na straně vkladatele odepisovatelného majetku je v roce vkladu možné uplatnit pouze poloviční daňové odpisy, přičemž zůstatková cena by žádným způsobem základ daně neovlivnila.

**Nová kapitálová společnost** tímto převodem získá aktiva v ceně znaleckého posudku. Vložené zásoby zaúčtuje nový kapitálový subjekt do nákladů až v momentě jejich reálné spotřeby. Tím tedy dojde ke snížení hospodářského výsledku, potažmo daňového základu. Vložené pohledávky, ke kterým není možné vytvořit žádné zákonné opravné položky, neboť v okamžiku nabytí nebyly výnosem, základ daně žádným způsobem neovlivní. Zaúčtují se pouze rozvahově. Společnost bude pokračovat v odpisech odepisovatelného majetku a bude tak navazovat na dosavadní uplatněné odpisy.

#### 4.1.4 Prodej individuálního obchodního majetku

Prodej individuálního obchodního majetku<sup>48</sup> podnikající fyzické osoby je považován za relativně jednoduchý způsob přeměny podnikatelské aktivity OSVČ. Předmětem tohoto individuálního prodeje mohou být taktéž pouze složky majetkové povahy, tj. pohledávky (postoupení pohledávek), zásoby a dlouhodobý majetek. Společnosti s ručením omezeným však není možné odprodat individuální složky povahy závazkové, tj. obchodní závazky, závazky vůči zaměstnancům a státním institucím atp. Pokud by se však jednalo o prodej celého podniku, pak by na kupujícího dle § 476 ObchZ přešla veškerá práva a závazky, ke kterým by nebyl vyžadován souhlas věřitele. Tato varianta se však v práci neřeší, neboť vyžaduje specifické a složité znalosti z právní a daňové oblasti. Obecně by však bylo pro podnikající subjekt nejnadhnější ponechat původně vzniklé pohledávky k dořešení samotné OSVČ. Pak by tedy veškeré

---

<sup>47</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 23 odst. 13.

<sup>48</sup> Způsoby přechodu FO na s.r.o. Daňáři online: Portál daňových poradců a profesionálů [online]. 2011 [cit. 2013-02-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27075v35440-zpusoby-prechodu-fyzicke-osoby-na-s-r-o/#footnote1>

tyto pohledávky včetně závazků žádným pozitivním či negativním způsobem daňový základ k dani z příjmů fyzických osob neovlivnily.

### ***Daňový dopad***

U této varianty je v první řadě nutné vhodně a legálně stanovit prodejní cenu majetku, u které by se eliminovalo riziko napadení správcem daně. Jelikož je OSVČ tímto prodejem majetku výše zmíněné kapitálové společnosti považována dle § 23 odst. 7. ZoDP za spojenou osobu<sup>49</sup>, neboť zde bude vystupovat jako jediný společník a jednatel, musí být ceny mezi těmito osobami stanoveny takovým způsobem, který by byl objektivní pro osobu spojenou i pro osobu zcela nezávislou. Z tohoto důvodu se přistupuje k ocenění majetku cenou obvyklou. „*Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.*“<sup>50</sup> Cenu obvyklou mohou stanovit například bazarové subjekty, které se zabývají prodejem tohoto majetku, nebo případně i znalci (odhadci). Nicméně za znalecké posudky je třeba uhradit finanční odměny.

V případě pochybností, týkajících se stanovení prodejních cen, by správce daně mohl upravit příslušný základ daně OSVČ o doměřený rozdíl. Prodej individuálně určeného obchodního majetku tak bude mít i v příslušném roce jeho prodeje daňové následky pro obě formy podnikání, jak pro podnikatele fyzickou osobu, tak i pro nově založenou s. r. o.

Podle § 23 odst. 8. ZoDP se **daňový základ OSVČ**, která vede daňovou evidenci **a která tímto krokem ukončuje svou podnikatelskou činnost**, upraví taktéž o jmenovitou hodnotu postupovaných pohledávek (bez ohledu jejich zaplacení) a o hodnotu závazků. Dlouhodobý majetek a zásoby budou odprodány nové společnosti v cenách obvyklých. V případě prodeje odepisovatelného majetku se v roce prodeje uplatní i zde pouze poloviční výše daňových odpisů, přičemž v tomto případě (na rozdíl od předchozí varianty) se sníží i daňový základ OSVČ o daňovou zůstatkovou cenu prodávaného majetku. Z titulu samotného prodeje majetku pak vznikne OSVČ nová pohledávka, která bude zdaněna až v okamžiku příjmu peněz. Avšak dle § 23 odst. 8. ZoDP: „*do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již*

---

<sup>49</sup> Spojená osoba dle § 23 ZoDP

<sup>50</sup> Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, § 2

*zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně*<sup>51</sup>. Z hlediska DPH se při prodeji zásob postupuje standardně jako při dodání zboží. Postoupení vlastních pohledávek naopak do předmětu DPH nespadá. Pakliže však **podnikající fyzická osoba nemá v úmyslu ukončit své dosavadní podnikání**, ponechá si veškeré nesplacené pohledávky a neuhrazené závazky k dořešení v rámci OSVČ a nijak je ve svém daňovém základu nezohlední.

U protistrany se nakoupené zásoby zaúčtují do nákladů až ve chvíli, kdy dojde k jejich reálné spotřebě. Nákupem postoupených pohledávek se základ daně, respektive účetní hospodářský výsledek **nově vzniklého s. r. o.** nesníží a v případě úhrady pohledávek ani nezvýší, jelikož budou pohledávky zaúčtovány pouze rozvahově. Ani k těmto pohledávkám není možné vytvářet zákonné opravné položky, neboť nebyly zaúčtovány do výnosů. Společnost s ručením omezeným bude nově odepisovat nakoupený odepisovatelný majetek z pořizovacích cen (tj. z cen obvyklých).

#### **4.1.5 Pronájem části individuálního obchodního majetku**

Jako další způsob využívání majetku fyzické osoby v nově založené společnosti se nabízí varianta pronájmu části obchodního majetku této kapitálové společnosti. S touto možností samozřejmě stávající podnikatelská činnost fyzické osoby nezaniká. I když se pojem „pronájem“ v praxi vyskytuje velmi často, není přesně definován v žádném právním předpisu. Ovšem i v této souvislosti se dostává do „obtíží“ se stanovením výše ceny pronájmu tohoto majetku. Ta musí být dle již zmíněného § 23 odst. 7. ZoDP stanovena taktéž na úrovni ceny obvyklé, neboť se neustále jedná o osoby spojené (viz výše). Cenu obvyklou mohou stanovit subjekty zabývající se pronájmem tohoto majetku jako svou hlavní ekonomickou činností, případně i znalci (odhadci). Opět je ale požadována finanční odměna za provedení znaleckého posudku (odhadu).

Příjmy z pronájmu pronajímaného obchodního majetku OSVČ vstoupí do základu daně jako příjmy podle § 7 ZoDP, nikoliv jako příjmy podle § 9 ZoDP, neboť je tento majetek majetkem obchodním.

---

<sup>51</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 23 odst. 8b.

Skutečnosti týkající se nájmu lze dohledat v různých právních předpisech, zejména v zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ObčZ) a v ObchZ. Zde je možné zpravidla nalézt i vymezení nájemních vztahů, nájemní povinnosti a také náležitosti, které by měly nájemní smlouvy obsahovat aj. Obecně lze dle ObčZ pronajmout věc movitou i nemovitou (popřípadě její část), avšak věc individuálně určenou. Z tohoto důvodu nelze pronajmout například zásoby jako celek<sup>52</sup>.

### ***Daňový dopad***

V případě příjmů plynoucích z pronájmu majetku se **daňový základ pronajímatele (OSVČ)** zvýší, neboť se jedná o příjem z poskytnutého plnění. Naopak daňovými odpisy tohoto majetku je možné základ daně snížit. Pokud je pronajímatel plátcem DPH, potom je povinen odvést i daň na výstupu z toho poskytnutého plnění.

**Nová kapitálová společnost** si tímto přijatým plněním snižuje účetní hospodářský výsledek, potažmo tedy i daňový základ, přičemž si i jako registrovaný plátcem DPH může nárokovat daň na vstupu.

---

<sup>52</sup> *Příjmy fyzických osob z pronájmu. Daňáři online: Portál daňových poradců a profesionálů [online]. 2010 [cit. 2013-02-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10295v13203-prijmy-fyzickych-osob-z-pronajmu/>*

## **5 Analýza změn a jejich dopadů na podnikatelský subjekt Josef Vach**

Vybrané změny právní formy podnikající fyzické osoby na společnost s ručením omezeným a jejich administrativně daňový dopad bude blíže představen a analyzován na níže uvedené firmě.

### **5.1 Představení firmy Josef Vach**

Královéhradecká firma Josef Vach působí na českém trhu již od března roku 1994. Svým klientům nabízí kvalitní služby za výhodné ceny z oblasti zámečnictví a kovovýroby. Její představitel, pan Josef Vach, který oplývá mnohaletými a pestrými zkušenostmi z praxe, se po několika letech, po které byl zaměstnáván jako běžný pracovník strojařské společnosti Českomoravské Kolben Daněk (ČKD), dále jako pracovník výškových prací a jako stavební pracovník ve společnosti PRIMA spol. s r. o., rozhodl vydat na dráhu samostatného řemeslného živnostníka. V Hradci Králové si v roce 1994 pronajal malou dílnu, kde začal podnikat na vlastní riziko. V kombinaci s poskytováním drobných služeb se rozhodl pro další živnost - hostinskou činnost. Po několika letech ale dospěl k názoru, že kovovýroba a práce z této oblasti patří do jeho života více než provoz restauračního zařízení. Proto se naplno ponořil do svého původního podnikatelského záměru až v roce 2007. Tento rok považuje jako skutečný zrod svého podnikání, kdy začal vyrábět a uvádět do provozu kovové konstrukce, kovodělné výroby, elektromotory a jiné výrobky. V současnosti však Josef Vach zvažuje možnost změny formy podnikání, a to především z důvodů, které byly uvedeny v kapitole 4.

Nyní blíže o firmě Josef Vach jako takové. Josef Vach nakupuje veškeré potřebné zásoby od větších známých subjektů, které nabízejí nepřehledné množství kvalitního materiálu a zboží. Z dodavatelů kvalitního nerezového materiálu lze uvést například královéhradeckou společnost Matezex spol. s r. o., mezi dodavatele hutního materiálu lze zařadit například chlumecký podnik JIRY spol. s r. o., k dodavatelům potřebných technických plynů ke svařování patří i subjekt Linde Gas a v neposlední řadě firma Josefa Vacha nakupuje potřebný materiál například i u společnosti Fabory CZ holding s. r. o.

Po zpracování materiálu a jeho úpravách se konečný produkt dostává k zákazníkům, u kterých dochází i k případným montážím. Mezi největší odběratele patří

například společnosti L.T.B.C. spol. s r. o., ASJ s. r. o., ENVIROPOL s. r. o. nebo i J4 s. r. o., která vyrábí pásové pece pro potravinářství. Rozsáhlou a významnou zakázkou, kterou se může Josef Vach pyšnit, byla například i výroba v průměru 38 metrů dlouhého a 19 metrů vysokého bioplynového reaktoru v obci Němčice (viz fotodokumentace). Nabízené služby a produkty jsou však nakupovány i malými odběrateli - nepodnikajícími fyzickými osobami. Fotodokumentaci některých vybraných produktů z jednotlivých akcí lze nalézt v přílohách 6 - 11.

Firma Josef Vach je registrována jako plátce daně z přidané hodnoty, což může pro většinu odběratelů - ekonomických subjektů - znamenat podstatnou výhodu. Nutno podotknout, že některé ze služeb poskytovaných protistraně jakožto plátcí DPH nově spadají od počátku roku 2012 do tzv. režimu přenesení daňové povinnosti (RPDP), často přezdívanému jako „tuzemský Reverse - Charge“. Jeho podstata spočívá v přenesení povinnosti přiznání a odvodu DPH na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění na příjemce plnění, nikoliv na poskytovatele plnění (blíže § 92a ZoDP).

Ke své ekonomické činnosti Josef Vach využívá tři služební automobily, které má zařazeny v obchodním majetku, včetně soukromého přípojného vozidla. Od provozování prvního vozidla se tak stal i plátcem daně silniční, na kterou platí v průběhu roku pravidelné zálohy.

Povinnost systematického zaznamenávání hospodářských operací vyplývající ze ZoDP se týká Josefa Vacha stejně tak jako ostatních ekonomických subjektů. Jelikož se ale nejedná o podnikatele, jehož obrat převýšil částku Kč 25 mil. za předcházející rok, ani o fyzickou osobu vedoucí účetnictví dle vlastního uvážení ani o osobu, která je zapsána v OR, zákon o účetnictví mu tak neukládá povinnost vést účetnictví. Proto Josef Vach tyto operace zaznamenává ve formě daňové evidence v členění na zahrnované a nezahrnované příjmy a výdaje za podpory softwarového programu.

V současné době Josef Vach nezaměstnává žádné pracovníky. Veškeré práce vykonává zcela samostatně ve spojení s jejich nákupem od externích ekonomických subjektů, zabývajících se stejným oborem podnikání. Tyto služby tak začleňuje do své činnosti a následně dochází k prodeji hotových produktů (služeb).

Další údaje o firmě lze nalézt v přílohách 2 - 4, které jsou pouze informativního charakteru.



### 5.1.1 Údaje z daňové evidence za rok 2011

V odstavcích níže jsou uvedeny orientační přehledy stavu majetku a závazků společně s příjmy a výdaji firmy Josef Vach za rok 2011. Vzhledem k období zpracování této práce nebylo možné získat aktuálnější číselné údaje firmy.

#### 5.1.1.1 Majetek a závazky

Josef Vach pro zachycení svých uskutečněných operací využívá softwarové podpory. Z tohoto důvodu je relativně snadné vyčíslit konečné stavy jednotlivých položek majetku a závazků a stejně tak i níže zobrazených příjmů a výdajů.

Tabulka 3: Přehled majetku a závazků k 31. prosinci 2011 - firma Josef Vach

<b>Přehled majetku a závazků k 31. 12. 2011 (v Kč)</b>	
<b>Majetek</b>	
Dlouhodobý hmotný majetek v ZC	231 857,00
<i>* z toho:</i>	
<i>Osobní automobil Škoda Fabia</i>	54 453,00
<i>Pásová pila Bomar</i>	75 688,00
<i>Svařovací zdroj Automig</i>	39 636,00
<i>Užitkový automobil Mercedes Vito</i>	40 000,00
<i>Užitkový automobil Hyundai</i>	22 080,00
Dlouhodobý nehmotný majetek v ZC	0,00
Peněžní prostředky v hotovosti	90 821,00
Peněžní prostředky na BÚ	128 022,00
CP a peněžní vklady	0,00
Zásoby	421 574,00
Pohledávky (bez půjček)	201 940,00
Půjčky a úvěry (poskytnuté)	0,00
Aktivní opravné položky	0,00
<b>CELKEM majetek</b>	<b>1 306 071,00</b>
<b>Závazky</b>	
Závazky (bez půjček a úvěrů)	21 650,20
Půjčky a úvěry (přijaté)	100 000,00
Rezervy	0,00
Pasivní opravné položky	0,00
<b>CELKEM závazky</b>	<b>121 650,20</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z výše uvedené tabulky 3 je evidentní, že firma Josef Vach nevlastní žádné budovy, pozemky ani jiný nemovitý majetek. Veškeré prostory potřebné k podnikání jsou nájímány v královéhradeckém areálu ČKD.

### 5.1.1.2 Příjmy a výdaje

V tabulce 4 níže bude nejprve krátce nastíněno, k jakému členění příjmů a výdajů dochází v bližší nejménovaném softwaru tak, aby bylo možné snadno stanovit základ daně pro výpočet DPFO jakožto rozdíl dosažených příjmů a výdajů na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů.

Tabulka 4: Evidence příjmů a výdajů v softwarové podpoře v členění na zahrnované/nezahrnované do daňového základu FO

<b>Příjmy</b>	
<b>Zahrnované</b>	<b>Nezahrnované</b>
<i>A - Prodej zboží</i>	<i>H - Ostatní nezahrnované příjmy</i>
<i>B - Prodej výrobků a služeb</i>	<i>S - Úvěry</i>
<i>C - Jiné příjmy z podnikatelské činnosti</i>	<i>6 - Přijaté DPH</i>
<i>D - Nezdáněné úroky</i>	
<b>Výdaje</b>	
<b>Zahrnované</b>	<b>Nezahrnované</b>
<i>A - Nákup materiálu</i>	<i>R - Reprezentace</i>
<i>B - Nákup zboží</i>	<i>T - Převod pro vlastní spotřebu</i>
<i>C - Nákup drobného neinvestičního majetku</i>	<i>S - Nákup dlouhodobého majetku</i>
<i>D - Výplata mezd</i>	<i>H - Sociální pojištění podnikatele</i>
<i>E - Daň ze mzdy</i>	<i>I - Zdravotní pojištění podnikatele</i>
<i>G - Srážky z mezd pracovníků</i>	<i>V - Jiné neodčitatelné výdaje</i>
<i>J - Sociální zabezpečení pracovníků</i>	<i>9 - Splátky úvěru</i>
<i>K - Zdravotní pojištění pracovníků</i>	<i>5 - Zaplacené DPH</i>
<i>L - Provozní režie (služby, spotřební materiál)</i>	<i>3 - Zálohy na DPFO</i>
<i>M - Úroky z úvěrů</i>	
<i>N - Jiné odčitatelné výdaje</i>	
<i>O - Dary (odčitatelné podmíněně)</i>	

*Zdroj: vlastní zpracování*

Následující tabulka 5 udává číselné hodnoty skutečně dosažených příjmů a výdajů za období 2011.

Tabulka 5: Přehled příjmů a výdajů k 31. prosinci 2011 - firma Josef Vach

<b>Přehled příjmů a výdajů k 31. 12. 2011 (v Kč)</b>	
<b>Příjmy</b>	
Prodej zboží	0,00
Prodej výrobků a služeb	5 014 053,55
Jiné příjmy z podnikatelské činnosti	9 338,56
Nezdaněné úroky	42,57
<b>CELKEM příjmy včetně úroků</b>	<b>5 023 434,68</b>
<b>CELKEM příjmy bez úroků</b>	<b>5 023 392,11</b>
<b>Výdaje</b>	
Nákup materiálů	1 805 159,96
Nákup zboží	0,00
Výplata mezd	0,00
Daň ze mzdy	0,00
Srážky z mezd pracovníků	0,00
Sociální zabezpečení pracovníků	0,00
Zdravotní pojištění pracovníků	0,00
Provozní režie (služby, spotřební materiál)	2 620 041,03
<i>* z toho výčet: Internetové služby, telekomunikační služby, zapl. silniční daň, nakupované práce, nájemné nebyt. prostor, spotřeba EE, vodné a stočné, PHM, opravy a udržování, spotřební mat. aj.</i>	
Úroky z úvěrů	0,00
Jiné odčitatelné výdaje	0,00
Dary (odčitatelné podmíněně)	0,00
Odpisy dlouhodobého majetku	124 805,00
<b>CELKEM výdaje</b>	<b>4 550 005,99</b>
<b>Rozdíl příjmů a výdajů dle § 7 ZoDP</b>	<b>473 386,12</b>
<b>Příjmy dle § 8 ZoDP (tj. úroky)</b>	<b>42,57</b>

Zdroj: vlastní zpracování

## 5.1.2 Daňové zatížení za rok 2011

V následující kapitole bude v přehledu uvedeno, jaká finanční respektive daňová břemena nesla firma Josef Vach za uvedený rok 2011.

### 5.1.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Úvodem této podkapitoly je zapotřebí uvést, z jakého důvodu Josef Vach neuplatňuje paušální výdaje ke stanovení základu daně z příjmů, ale výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů. Odpověď je snadná. Každý podnikatel se logicky snaží legálně snižovat a optimalizovat svůj daňový základ k dani z příjmů takovým způsobem, aby odváděl částku co nejnižší. Pro pana Vacha je tak výhodnější prokazovat příjmy společně se skutečnými výdaji, neboť rozdíl ke zdanění dílčího základu daně dle § 7 ZoDP (příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti) podle výdajů stanovených na bázi paušálu by činil téměř dvojnásobek tohoto dílčího základu daně stanoveného na základě skutečných výdajů. Důkaz je podán v tabulce 6 níže.

Tabulka 6: Nástin stanovení základu daně k DPFO za rok 2011 - firma Josef Vach

<b>Nástin stanovení základu daně k DPFO za rok 2011</b>			
<b>Dle "skutečných" výdajů</b>		<b>Dle "paušálních" výdajů</b>	
<b>§ 6 ZoDP</b>			
<b>§ 7 ZoDP</b>			
Příjmy	5 023 392,11	Příjmy	5 023 392,11
Výdaje	4 550 005,99	Výdaje (80 % dle ZoDP)	4 018 713,69
<b>Dílčí daňový základ § 7 ZoDP</b>	<b>473 386,00</b>	<b>Dílčí daňový základ § 7 ZoDP</b>	<b>1 004 678,00</b>
<b>§ 8 ZoDP</b>			
Příjmy	42,57	Příjmy	42,57
<b>Dílčí daňový základ § 8 ZoDP</b>	<b>43,00</b>	<b>Dílčí daňový základ § 8 ZoDP</b>	<b>43,00</b>
<b>§ 9 ZoDP</b>			
<b>§ 10 ZoDP</b>			
<b>Celkový ZD (§ 6 - § 10 ZoDP) před úpravami</b>			
<b>473 429,00 Kč</b>		<b>1 004 721,00 Kč</b>	

*Zdroj: vlastní zpracování*

Součtem dílčích daňových základů lze vyčíslit celkový základ daně z příjmů za rok 2011 před případnými úpravami této podnikající fyzické osoby, tj. před odečtením nezdanitelných položek základu daně a položek odčitatelných od tohoto základu daně.

Josef Vach si v roce 2011 pravidelně každý měsíc přispíval na své životní a penzijní pojištění dle písemně uzavřených smluv s jednotlivými subjekty, přičemž na začátku roku 2012 obdržel potvrzení o jejich zaplacení. Tyto částky tak bylo možné považovat za položky, které by mohly optimalizovat jeho daňový základ, ovšem výše životního pojištění ani penzijního připojištění se státním příspěvkem nesmí dle ZoDP překročit hranici Kč 12.000,- za zdaňovací období (kalendářní rok). Celkový základ daně z příjmů fyzických osob se mu tedy touto možností snížil v roce 2011 o Kč 22.864,-. Jelikož byla v tomto roce stanovena sazba DPFO na 15 %, výše daně z příjmů této fyzické osoby potom před odečtením příslušných slev činila Kč 67.575,-. Po uplatnění slevy na poplatníka Josef Vach odvedl za kalendářní rok 2011 výslednou DPFO ve výši Kč 43.935,-. Nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě Josef Vach uplatnit nemohl, neboť nebyly splněny podmínky ustanovené ZoDP. Daňovou ztrátu neuplatňoval a finanční dar žádné instituci neposkytl. Nebylo tak možné základ daně dále snížit.

Tabulka 7: **Daň z příjmů za rok 2011 - firma Josef Vach**

<b>Výpočet DPFO za rok 2011</b>	
<b>Dílčí daňové základy (§ 6 - § 10 dle ZoDP)</b>	
DDZ dle § 6 ZoDP	0,00
DDZ dle § 7 ZoDP	473 386,00
DDZ dle § 8 ZoDP	43,00
DDZ dle § 9 ZoDP	0,00
DDZ dle § 10 ZoDP	0,00
<b>Celkem daňový základ 2011 před úpravami</b>	<b>473 429,00</b>
<b>Nezdanitelná část základu daně</b>	
* příspěvky na penzijní připojištění (potvrzení Česká spořitelna a.s.)	12 000,00
* příspěvky na životní pojištění (potvrzení Axa Česká republika s.r.o.)	10 864,00
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách</b>	<b>450 565,00</b>
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokrouhlený)</b>	<b>450 500,00</b>
Sazba DPFO 15 %	
<b>Výše DPFO</b>	<b>67 575,00</b>
<b>Slevy na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2011</b>	
* sleva na poplatníka daně z příjmů fyzických osob	23 640,00
<b>Výsledná DPFO 2011</b>	<b>43 935,00</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

### 5.1.2.2 Sociální a zdravotní pojištění

V rámci sociálního pojištění odvedl Josef Vach jako podnikatelský subjekt ze svého 50% daňového základu podle § 7 ZoDP za rok 2011 celkem Kč 69.115,- a v rámci zdravotního pojištění odvedl v úhrnu Kč 31.954,-. V součtu se tedy jednalo o odvod více než Kč 100.000,- na sociálním a zdravotním pojištění.

Tabulka 8: Výměr sociálního a zdravotního pojištění za rok 2011 - firma Josef Vach

Typ pojištění	Sazba	Základ daně	Vyměřovací základ	Celková výše pojistného	Zaplacené zálohy	Doplatek
Sociální	29,2%	473 386,00	236 693,00	<b>69 115,00</b>	34 063,00	35 052,00
Zdravotní	13,5%	473 386,00	236 693,00	<b>31 954,00</b>	35 903,00	-3 949,00

Zdroj: vlastní zpracování

### 5.1.2.3 Silniční daň

Z provozování služebních vozidel a soukromých přípojných tažných zařízení užívaných ke svému podnikání byl za rok 2011 povinen odvést na dani silniční celkem Kč 6.651,-.

Tabulka 9: Odvod silniční daně za rok 2011 - firma Josef Vach

Daň	Celková výše daně	Zaplacené zálohy	Doplatek
Silniční	<b>6 651,00</b>	5 381,00	1 270,00

Zdroj: vlastní zpracování

### 5.1.2.4 Celkový přehled daňové zátěže za rok 2011

Za rok 2011 byla tedy firma povinna přiznat a uhradit své finanční závazky vůči správním úřadům v celkové výši Kč 151.655,-.

Tabulka 10: Celkový přehled daňového zatížení za rok 2011 - firma Josef Vach

Typ daňové zátěže	Výše v Kč
DPFO	43 935,00
SP	69 115,00
ZP	31 954,00
Silniční daň	6 651,00
DPH	neuvážována
<b>CELKEM</b>	<b>151 655,00</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Josef Vach nyní zvažuje možnost změny podnikání, respektive změnu právní formy, neboť, jak bylo evidentní z dosažených příjmů, jako podnikající fyzická osoba dosahuje značné výše obratu, s níž jsou spojena i případná podnikatelská rizika. Jako správný podnikatel s bohatými zkušenostmi ve svém oboru nabízející kvalitní služby se chce dostat do podvědomí dalších větších odběratelů. Z tohoto důvodu zamýšlí možnost dalšího rozvoje, rozšíření svého podnikání a přenesení rizika ze své osoby na jiný subjekt, neboť by byl rád považován za důvěryhodnějšího obchodního partnera. Tímto by posílil i svou firemní image.

Jelikož ve firmě vystupuje sám jako fyzická osoba, která se spoléhá sama na sebe, přichází v úvahu možnost převodu jeho podnikatelské činnosti na kapitálovou společnost - společnost s ručením omezeným - a to formami výše uvedenými, tj. převodem individuálního obchodního majetku OSVČ, prodejem individuálního obchodního majetku OSVČ nebo pronájmem části obchodního majetku OSVČ. Založení jiné kapitálové společnosti není v jeho kompetencích.

V práci tak bude nastíněna a analyzována tato problematika změny právní formy společně se zhodnocením daňové a administrativní zátěže, která by mohla Josefu Vachovi posloužit ke správnému budoucímu rozhodnutí a ke zhodnocení celé situace.

## **5.2 Formy změn podnikání OSVČ na společnost s ručením omezeným**

V této kapitole budou jednotlivě popsány výše charakterizované varianty změny právní subjektivity společně s daňovými dopady.

### **5.2.1 Založení nové kapitálové společnosti**

Jak již bylo uvedeno dříve, v první řadě je důležité založit nový kapitálový subjekt samotným Josefem Vachem, ve kterém bude vystupovat jako jediný společník, jednatel a pravděpodobně i jako jeden z budoucích zaměstnanců. K tomuto úkonu je nutné, aby s notářem sepsal zakladatelskou listinu, ve které uvede i novou firmu<sup>53</sup>, například JVK s. r. o. Dnem uzavření listiny (např.: 1. duben 2011) bude založena nová společnost s ručením omezeným. Za její sepsání uhradí notáři částku přibližně Kč 7.000,-. Na základě uvážení se rozhodne, že u správce vkladu, v tomto případě u Komerční banky, složí požadovaný základní kapitál ve stanovené výši dle ObchZ, tj. Kč 200.000,-, formou peněžitého vkladu. Tato možnost je považována za první nejméně administrativně

---

<sup>53</sup> Firma dle § 8 ObchZ

náročnou operaci, avšak naopak za nejvíce finančně náročnou. Na základě sepsaného notářského zápisu poté jménem nového subjektu zažádá o živnostenské oprávnění k provozování podnikatelské činnosti, tj. přednostně k vykonávání ohlašovací řemeslné živnosti „zámečnictví a nástrojařství“, které může doplnit o požadavky pro další živnost. Za získání oprávnění zaplatí tedy minimálně dalších Kč 1.000,-. Po ohlášení živnosti je povinností Josefa Vacha podat návrh na zápis do OR nové s. r. o., který bude doprovázen cca Kč 6.000,-. Tímto úkonem pak začíná běžet lhůta 90 dní k zapsání údajů do Obchodního rejstříku, čímž by následně vznikl nový subjekt ke dni 1. července 2011. Od 1. července 2011 by i nové firmě vznikala povinnost dle zákona o účetnictví vést účetnictví. Celková počáteční kapitálová náročnost je znázorněna v tabulce 11 níže.

Tabulka 11: **Kapitálová náročnost na založení a vznik JVK s. r. o.**

Požadavky	Kč
<i>Zakladatelská listina</i>	<i>6 000,00</i>
<i>Živnostenské oprávnění</i>	<i>1 000,00</i>
<i>Základní kapitál na BÚ</i>	<i>200 000,00</i>
<i>Bankovní poplatek za vklad</i>	<i>500,00</i>
<i>Návrh na zápis do OR</i>	<i>6 000,00</i>
<i>Kolky (ověřování podpisů aj.)</i>	<i>150,00</i>
<b>Celkem</b>	<b><i>213 650,00</i></b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

V posledním kroku je nezbytné, aby se v této počáteční fázi společnost ke dni vzniku zaregistrovala k daním u místně příslušného finančního úřadu, tj. Finančního úřadu v Hradci Králové, pomocí „Přihlášky k registraci právnické osoby“. Zde se zaregistruje jako plátce - daně z příjmů právnických osob (povinně), daně silniční (bude využívat dopravní prostředky ke své ekonomické činnosti), daně z přidané hodnoty (výhodné, ačkoliv pro rok 2011 pravděpodobně nepřevýší obrát za 12 bezprostředně předcházejících měsíců Kč 1.000.000,-, v roce 2016 by bylo již povinností registrovat se k této nepřímé dani), daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (v případě zaměstnanců na HPP), daně z příjmů vybírané srážkou (v případě zaměstnanců na DPP a DPČ) a případně i jako plátce daně zajišťující (v případě služeb nakupovaných od subjektů, kteří nejsou daňovými rezidenty Evropské Unie - například od podnikajících fyzických osob ukrajinské národnosti). V jistých konkrétních případech (například při zaměstnávání



pracovníků) by se nová společnost JVK s. r. o. zaregistrovala i u příslušných zdravotních pojišťoven a u okresní správy sociálního zabezpečení.

### **5.2.2 Zaznamenávání hospodářských operací**

S rozhodováním o založení nové kapitálové společnosti a s potenciálním ukončením své dosavadní podnikatelské činnosti bude Josef Vach čelit i odlišnému druhu evidence hospodářských operací vzniklých v souvislosti s ekonomickou činností. Namísto softwarového vedení stávající daňové evidence, kde se zachycují pouze skutečné příjmy společně s výdaji a majetek společně se závazky související s podnikáním, které jsou specifikované vcelku minimálně (pouze abecední odlišení viz výše), vyvstane novému subjektu od jeho vzniku povinnost vést účetnictví. V něm budou zachyceny veškeré operace bez ohledu na obdržení příjmů či naopak vynaložení výdajů. Účetnictví by tak mělo zajistit úplnou průhlednost veškerých nastalých ekonomických akcí, a mělo by představovat i „věrný“ a „poctivý“ obraz nového subjektu. Majetek a závazky budou evidovány podobně jako v daňové evidenci, ovšem v podrobnějším členění podle vlastního účtového rozvrhu odvozeného ze směrné účtové osnovy. Obdobně to bude i v případě nákladů a výnosů. Část účtového rozvrhu nové společnosti JVK s. r. o. je pro ukázkou navrhnutá a zobrazena v příloze 5.

### **5.2.3 Jednotlivé formy změn a daňové zatížení firmy Josef Vach**

Společně s volbou nové právní subjektivity se Josefa Vacha dotkne i rozdílná daňová povinnost, neboť nová společnost s ručením omezeným bude dle § 17 ZoDP poplatníkem daně z příjmů právnických osob, nikoliv však poplatníkem daně z příjmů fyzických osob.

V odstavcích níže bude charakterizováno, jakým způsobem ovlivní jednotlivé formy změn daňovou povinnost OSVČ. Číselné údaje vyobrazené tučně v první části všech uvedených tabulek níže (tj. údaje v dílčích daňových základech - DDZ) se podílí na změně celkového daňového základu OSVČ.

#### **5.2.3.1 Vklad individuálního obchodního majetku**

Pokud by se firma Josefa Vacha rozhodla vložit do nové společnosti JVK s. r. o. veškerý individuální obchodní majetek (tj. i včetně pohledávek), daňový základ OSVČ by se tak razantně zvýšil. DDZ podle § 7 ZoDP vzniklý za rok 2011 by totiž musel pan Vach upravit a zvýšit o jmenovitou hodnotu obchodních pohledávek ve výši Kč 201.940,- a o zásoby v celkové výši Kč 421.574,-, které již nadále nebudou sloužit k dosažení,

zajištění a udržení příjmů OSVČ. V případě vkladu odepisovatelného majetku by ale mohl Josef Vach snížit svůj základ daně ne o celou částku daňových odpisů tohoto majetku (Kč 124.805,-), avšak alespoň o její jednu polovinu (Kč 62.403,-). Zůstatková cena dlouhodobého majetku by žádným způsobem tento dílčí základ daně neovlivnila. V konečném součtu by pak tedy v roce 2011 došlo ke zvýšení DDZ dle § 7 ZoDP, což by představovalo i podstatnou změnu ve zdanění a ve výši odvodu pojistného. Namísto původní výše DPFO Kč 43.935,- by tato přímá daň nově představovala více jak trojnásobek původní výše -> Kč 146.820,-. Odvody pojistného na zdravotní a sociální pojištění by taktéž razantně vzrostly oproti původním, přičemž ve výpočtu níže je brán zřetel na nepřekračující výši jednotlivých maximálních vyměřovacích základů. Vypočtená daňová povinnost při vkladu obchodních pohledávek je znázorněna v tabulce níže. Z porovnání je evidentní značný nárůst daňové zátěže. Ve zkratce, DDZ dle § 7 ZoDP je upraven o následující:

- + odpisy Kč 124.805,-;
- - 1/2 odpisy Kč 62.403,-;
- + zásoby Kč 421.574,-;
- + jmenovitá hodnota pohledávek Kč 201.940,-.

Tabulka 12: Zdanění DPFO při vkladu obchodního majetku včetně pohledávek - firma Josef Vach

Výpočet DPFO za rok 2011				
Dílčí daňové základy (§ 6 - § 10 dle ZoDP)	Beze změn	Vklad obchodního majetku v roce 2011		
		Včetně pohl.	Bez pohl.(ukončení )	Bez pohl.(pokračování)
<b>DDZ dle § 6 ZoDP</b>	0,00	0,00		
<b>DDZ dle § 7 ZoDP</b>	473 386,00	1 159 302,00		
<i>ovlivnění DDZ dle § 7 ZoDP pracovní:</i>				
* odpisy DHM	124 805,00	124 805,00		
* 1/2 odpisů DHM	62 402,50	62 403,00		
* ZC DHM	231 857,00	294 260,00		
* zásoby	421 574,00	421 574,00		
* jmenovitá hodnota pohledávek (s DPH)	201 940,00	201 940,00		
* pohledávky k "dodání" (bez DPH)	0,00	0,00		
* závazky k "oddání" (bez DPH)	0,00	0,00		
<b>DDZ dle § 8 ZoDP</b>	43,00	43,00		
<b>DDZ dle § 9 ZoDP</b>	0,00	0,00		
<b>DDZ dle § 10 ZoDP</b>	0,00	0,00		
<b>Celkem daňový základ 2011 před úpravami</b>	<b>473 429,00</b>	<b>1 159 345,00</b>		
<i>Nezdanitelná část základu daně</i>				
* příspěvky na penzijní připojištění	12 000,00	12 000,00		
* příspěvky na životní pojištění	10 864,00	10 864,00		
<i>Celkem daňový základ 2011 po úpravách</i>	<i>450 565,00</i>	<i>1 136 481,00</i>		
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokr.)</b>	<b>450 500,00</b>	<b>1 136 400,00</b>		
<i>Sazba DPFO 15 %</i>				
<b>Výše DPFO</b>	67 575,00	170 460,00		
<i>Slevy na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2011</i>				
* sleva na poplatníka daně z příjmů fyzických osob	23 640,00	23 640,00		
<b>Výsledná DPFO 2011</b>	<b>43 935,00</b>	<b>146 820,00</b>		
<i>Vyměřovací základ pro SP a ZP</i>	<i>236 693,00</i>	<i>579 651,00</i>		
<b>Sociální pojištění (29,2 %)</b>	<b>69 115,00</b>	<b>169 259,00</b>		
<b>Zdravotní pojištění (13,5 %)</b>	<b>31 954,00</b>	<b>78 253,00</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

Pro Josefa Vacha by bylo administrativně snazší i daňově výhodnější, kdyby si ponechal a dořešil obchodní pohledávky vzniklé v souvislosti s jeho podnikáním samostatně a nepostupoval je JVK s. r. o. Je dosti pravděpodobné, že i pro stranu odběratelů by byla tato varianta nejlepší volbou, neboť by společně nemuseli řešit případná potvrzení postoupení pohledávek. Kdyby Josef Vach přistoupil v roce 2011 na variantu vkladu svého individuálního obchodního majetku bez obchodních pohledávek, které by tedy ponechal k dořešení v rámci svého vlastního podnikání, přičemž by se ještě rozhodl ukončit nebo přerušit svou stávající ekonomickou činnost v tomto roce, znamenalo by to pro něho taktéž podstatnou, avšak méně „bolestivou“ změnu v daňové zátěži. Daňový základ za rok 2011 by se musel upravit o položky uvedené v kapitole 4.1.3.1, podobně jako v předchozí variantě, a mohl by uplatnit taktéž jen poloviční odpisy odepisovatelného majetku. Navíc by musel v případě ukončení své živnostenské činnosti dodanit své obchodní pohledávky v jejich jmenovité hodnotě (bez DPH), které by při jejich úhradě představovaly příjmy. Taktéž by musel „oddanit“ i obchodní závazky (bez DPH), které by byly při jejich úhradě výdajem na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Veškerý dlouhodobý hmotný majetek evidovaný v zůstatkové ceně Kč 294.260,-, zásoby v zůstatkové hodnotě Kč 421.574,- a pohledávky z obchodních vztahů v nominální hodnotě Kč 201.940,- by vložil do JVK s. r. o. v cenách znaleckých posudků. Nicméně za využití znaleckých služeb by musel zaplatit nemalou finanční úplatu. Při této variantě by tedy došlo k mírnému snížení celkové daňové zátěže OSVČ včetně výše sociálního a zdravotního pojištění, které vyplývají z podnikatelské činnosti, viz tabulka 13 níže. DDZ dle § 7 ZoDP byl tak upraven následovně:

➤ + odpisy	Kč 124.805,-;
➤ - ½ odpisů	Kč 62.403,-;
➤ + zásoby	Kč 421.574,-;
➤ + dodanění pohledávek v nominální hodnotě (bez DPH)	Kč 168.276,60;
➤ - „oddanění“ závazků v nominální hodnotě (bez DPH)	Kč 18.041,11.

Tabulka 13: Zdanění DPFO při vkladu obchodního majetku kromě pohledávek a při ukončení podnikatelské činnosti - firma Josef Vach

Výpočet DPFO za rok 2011				
Dílčí daňové základy (§ 6 - § 10 dle ZoDP)	Beze změn	Vklad obchodního majetku v roce 2011		
		Včetně pohl.	Bez pohl.(ukončení )	Bez pohl.(pokračování)
<b>DDZ dle § 6 ZoDP</b>	0,00	0,00	0,00	
<b>DDZ dle § 7 ZoDP</b>	473 386,00	1 159 302,00	1 107 597,00	
<i>ovlivnění DDZ dle §7 ZoDP pracovně:</i>				
* odpisy DHM	124 805,00	124 805,00	124 805,00	
* 1/2 odpisů DHM	62 402,50	62 403,00	62 403,00	
* ZC DHM	231 857,00	294 260,00	294 260,00	
* zásoby	421 574,00	421 574,00	421 574,00	
* jmenovitá hodnota pohledávek (s DPH)	201 940,00	201 940,00	201 940,00	
* pohledávky k "dodanění" (bez DPH)	0,00	0,00	168 276,60	
* závazky k "oddanění" (bez DPH)	0,00	0,00	18 041,11	
<b>DDZ dle § 8 ZoDP</b>	43,00	43,00	43,00	
<b>DDZ dle § 9 ZoDP</b>	0,00	0,00	0,00	
<b>DDZ dle § 10 ZoDP</b>	0,00	0,00	0,00	
<b>Celkem daňový základ 2011 před úpravami</b>	<b>473 429,00</b>	<b>1 159 345,00</b>	<b>1 107 640,00</b>	
<i>Nezdanitelná část základu daně</i>				
* příspěvky na penzijní připojištění	12 000,00	12 000,00	12 000,00	
* příspěvky na životní pojištění	10 864,00	10 864,00	10 864,00	
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách</b>	<b>450 565,00</b>	<b>1 136 481,00</b>	<b>1 084 776,00</b>	
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokr.)</b>	<b>450 500,00</b>	<b>1 136 400,00</b>	<b>1 084 700,00</b>	
<i>Sazba DPFO 15 %</i>				
<b>Výše DPFO</b>	<b>67 575,00</b>	<b>170 460,00</b>	<b>162 705,00</b>	
<i>Slevy na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2011</i>				
* sleva na poplatníka daně z příjmů fyzických osob	23 640,00	23 640,00	23 640,00	
<b>Výsledná DPFO 2011</b>	<b>43 935,00</b>	<b>146 820,00</b>	<b>139 065,00</b>	
<i>Vyměřovací základ pro SP a ZP</i>	236 693,00	579 651,00	553 799,00	
<b>Sociální pojištění (29,2 %)</b>	<b>69 115,00</b>	<b>169 259,00</b>	<b>161 710,00</b>	
<b>Zdravotní pojištění (13,5 %)</b>	<b>31 954,00</b>	<b>78 253,00</b>	<b>74 763,00</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by však Josef Vach měl v úmyslu vložit do JVK s. r. o svůj individuální obchodní majetek bez pohledávek., avšak s tou výjimkou, že by dále pokračoval ve své stávající činnosti, pak by příslušné pohledávky a závazky v rámci DPFO žádným způsobem daňově neřešil. Koexistoval by zároveň s novým subjektem a pohledávky společně se závazky by řešil dále individuálně včetně svých dalších podnikatelských aktivit. Tato možnost by pro něho představovala nejnižší daňovou povinnost z varianty vkladu, neboť by se pohledávky a závazky do daňového základu zahrnuly až v roce jejich úhrady. Dílčí daňový základ podle § 7 ZoDP by se upravil takto:

- + odpisy Kč 124.805,-;
- - 1/2 odpisů Kč 62.403,-;
- + zásoby Kč 421.574,-.

Tabulka 14: Zdanění DPFO při vkladu obchodního majetku kromě pohledávek a při pokračování v podnikatelské činnosti - firma Josef Vach

Výpočet DPFO za rok 2011				
Dílčí daňové základy (§ 6 - § 10 dle ZoDP)	Beze změn	Vklad obchodního majetku v roce 2011		
		Včetně pohl.	Bez pohl.(ukončení )	Bez pohl.(pokračování)
<b>DDZ dle § 6 ZoDP</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>DDZ dle § 7 ZoDP</b>	<b>473 386,00</b>	<b>1 159 302,00</b>	<b>1 107 597,00</b>	<b>957 362,00</b>
<i>ovlivnění DDZ dle §7 ZoDP pracovní:</i>				
* odpisy DHM	124 805,00	124 805,00	124 805,00	124 805,00
* 1/2 odpisů DHM	62 402,50	<b>62 403,00</b>	<b>62 403,00</b>	<b>62 403,00</b>
* ZC DHM	231 857,00	294 260,00	294 260,00	294 259,50
* zásoby	421 574,00	<b>421 574,00</b>	<b>421 574,00</b>	<b>421 574,00</b>
* jmenovitá hodnota pohledávek (s DPH)	201 940,00	<b>201 940,00</b>	201 940,00	201 940,00
* pohledávky k "dodání" (bez DPH)	0,00	0,00	<b>168 276,60</b>	0,00
* závazky k "oddání" (bez DPH)	0,00	0,00	<b>18 041,11</b>	0,00
<b>DDZ dle § 8 ZoDP</b>	<b>43,00</b>	<b>43,00</b>	<b>43,00</b>	<b>43,00</b>
<b>DDZ dle § 9 ZoDP</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>DDZ dle § 10 ZoDP</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Celkem daňový základ 2011 před úpravami</b>	<b>473 429,00</b>	<b>1 159 345,00</b>	<b>1 107 640,00</b>	<b>957 405,00</b>
<i>Nezdanitelná část základu daně</i>				
* příspěvky na penzijní připojištění	12 000,00	12 000,00	12 000,00	12 000,00
* příspěvky na životní pojištění	10 864,00	10 864,00	10 864,00	10 864,00
<i>Celkem daňový základ 2011 po úpravách</i>	<i>450 565,00</i>	<i>1 136 481,00</i>	<i>1 084 776,00</i>	<i>934 541,00</i>
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokr.)</b>	<b>450 500,00</b>	<b>1 136 400,00</b>	<b>1 084 700,00</b>	<b>934 500,00</b>
<i>Sazba DPFO 15 %</i>				
<b>Výše DPFO</b>	<b>67 575,00</b>	<b>170 460,00</b>	<b>162 705,00</b>	<b>140 175,00</b>
<i>Slevy na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2011</i>				
* sleva na poplatníka daně z příjmů fyzických osob	23 640,00	23 640,00	23 640,00	23 640,00
<b>Výsledná DPFO 2011</b>	<b>43 935,00</b>	<b>146 820,00</b>	<b>139 065,00</b>	<b>116 535,00</b>
<i>Vyměřovací základ pro SP a ZP</i>	<i>236 693,00</i>	<i>579 651,00</i>	<i>553 799,00</i>	<i>478 681,00</i>
<b>Sociální pojištění (29,2 %)</b>	<b>69 115,00</b>	<b>169 259,00</b>	<b>161 710,00</b>	<b>139 775,00</b>
<b>Zdravotní pojištění (13,5 %)</b>	<b>31 954,00</b>	<b>78 253,00</b>	<b>74 763,00</b>	<b>64 622,00</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska daně z příjmů právnických osob se tento typ převodu majetku do hospodářského výsledku nové kapitálové společnosti žádným výrazným způsobem nepromítne. JVK s. r. o. bude nadále navazovat na daňové odepisování dlouhodobého vloženého odepisovatelného majetku dosavadního vlastníka a pokračovat v něm.

### Výhody a nevýhody

Výhodou vkladu individuálního obchodního majetku ze strany nové společnosti s ručením omezeným je zejména bezúplatný vklad majetku. Není tedy nutné disponovat dalšími finančními prostředky k získání potřebného majetku a přelívat peněžní prostředky mezi těmito dvěma subjekty. Zároveň se touto skutečností navyšuje i základní kapitál společnosti, což může posílit důvěryhodnost nové společnosti vůči dodavatelským, odběratelským i bankovním subjektům.

Na druhou stranu tato varianta přináší Josefu Vachovi vysokou daňovou povinnost v roce uskutečnění převodu. S tím jsou spojeny i další relativně vysoké náklady vzniklé v souvislosti s oceňováním při vkladu tohoto majetku znaleckým posudkem, které se mohou dle znaleckého portálu [www.odhadonline.cz](http://www.odhadonline.cz) pohybovat i mezi Kč 2.000,- až Kč 7.000,-. Další skutečností je, že již vzniklé závazky z obchodních vztahů zůstávají k dořešení svépomocí podnikající fyzické osoby, ovšem to lze hodnotit individuálně (pozitivně/negativně). Nevýhodné je i to, že zároveň existují současně dva subjekty, které vykonávají stejný obor podnikání, přičemž veškeré dosažené příjmy OSVČ, potažmo hospodářský výsledek PO, budou muset být v roce 2011 zdaněny. V případě firmy Josefa Vacha pak po převodu plně odepsaného automobilu Ford Transit nebude mít nová společnost JVK s. r. o. nárok znovu uplatnit daňové odpisy.

### **5.2.3.2 Prodej individuálního obchodního majetku**

Pokud by firma Josef Vacha přistoupila v roce 2011 na variantu prodeje individuálního majetku zařazeného v obchodním majetku včetně pohledávek, pak by dlouhodobý hmotný majetek evidovaný v zůstatkové ceně Kč 294.260,- Josef Vach prodal nové společnosti JVK s. r. o. na základě cen tržně obvyklých. Zásoby v hodnotě Kč 421.574,- by prodal pravděpodobně za takovou cenu, za kterou byly tyto zásoby pořízeny, a pohledávky z obchodních vztahů ve výši jejich nominální hodnoty Kč 201.940,-, popřípadě i v ceně nižší. Pakliže by je ale prodal za cenu nižší, než je jejich jmenovitá hodnota, do základu daně by zpravidla vstoupila jako příjem jejich skutečná hodnota.

Jednou z možností, jak lze stanovit ceny tržně obvyklé prodáváného majetku, je využít odhadů získaných z různých oslovených bazarových prodejen či z internetových nabídek. Zjištěné ceny, respektive získané podklady z různých zdrojů, které budou sloužit ke stanovení prodejních cen, je důležité archivovat, případně i přiložit k prodejní smlouvě nebo i k vydané faktuře za prodej dlouhodobého majetku. Tím bude zajištěna i částečná prevence proti napadení třetí osobou. Pakliže by si Josef Vach nebyl jist a obával se napadení ze strany správce daně, mohl by požádat tento subjekt o závazné posouzení způsobu tvorby ceny. Tento akt je však zpoplatněn Kč 10.000,-, avšak eliminuje riziko zpochybnění a doplacení případných ekonomicky rozdílných cen majetku<sup>54</sup>.

---

<sup>54</sup> Daně \* Účetnictví: 1/2013. Český Těšín, 2013. ISSN 1213-9270, str. 116

V případě pana Josefa Vacha byly obvyklé ceny dlouhodobého majetku pro účely jeho prodeje stanoveny na základě informací zjištěných během února 2013 z vybraných internetových zdrojů takto:

Tabulka 15: Prodejní ceny složek obchodního majetku - ceny obvyklé

Internetový zdroj	Zjištěná prodejní cena majetku vč. DPH k 28.2.2013 dle uvedeného zdroje				
	Ford Transit (r. 2003)	Škoda Fabia (r. 2009)	Mercedes Vito (r. 2003)	Pásová pila Bomar	Svařovací zdroj Automig
www.aaaauto.cz	130 000,00	170 000,00	69 000,00		x
www.trotina.cz	134 900,00	169 000,00	65 000,00		x
www.autobazar-pracharna.cz	119 000,00	165 000,00	59 000,00		x
www.autoesa.cz	129 000,00	160 000,00	75 000,00		x
www.sbazar.cz		x		26 000,00	neprodejné
www.hyperinzerce.cz		x		25 000,00 - 35 000,00	10 000,00
www.bazos.cz		x		21 000,00 - 40 000,00	neprodejné
Stanovená cena obvyklá prodej vč. DPH	128 500,00	170 000,00	59 000,00	39 000,00	10 000,00
Stanovená cena obvyklá prodej bez DPH	107 079,00	141 661,00	49 165,00	32 499,00	8 333,00
Celkem bez DPH					338 737,00

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z titulu prodeje individuálního obchodního majetku včetně pohledávek tak Josefu Vachovi vzniknou nové pohledávky - pohledávka z prodeje pohledávek v nominální hodnotě Kč 201.940,-, pohledávka z prodeje zásob v pořizovacích cenách Kč 421.574,- (bez DPH) a pohledávka z prodeje DHM v cenách obvyklých Kč 338.737,- (bez DPH). Ty pro něho budou představovat zdanění až v momentě, kdy za ně obdrží peněžní prostředky. Pro zjednodušení se uvažuje, že byly tyto pohledávky uhrazeny v tom samém roce, ve kterém došlo k prodeji majetku (tj. v roce 2011). Daňovými odpisy odepisovatelného majetku by si mohl Josef Vach snížit základ daně, ale taktéž jen pouze o jejich jednu polovinu (Kč 62.403,-), přičemž základ daně by mu, na rozdíl od varianty vkladu, dále snížila daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku ve výši Kč 294.260,-. Výsledkem by bylo ještě vyšší daňové zatížení OSVČ oproti obdobné variantě vkladu obchodního majetku včetně pohledávek, neboť by došlo k úpravě DDZ § 7 ZoDP takto:

- + odpisy Kč 124.805,-;
- - ½ odpisů Kč 62.403,-;
- - ZC DHM Kč 294.260,-;
- + příjmy z nové pohledávky z prodeje pohledávek (s DPH) Kč 201.940,-;
- + příjmy z nové pohledávky z prodeje zásob (bez DPH) Kč 421.574,-;
- + příjmy z nové pohledávky z prodeje DHM (bez DPH) Kč 338.737,-.

Tabulka 16: Zdanění DPFO při prodeji obchodního majetku včetně pohledávek - firma Josef Vach

Výpočet DPFO za rok 2011				
Dílčí daňové základy (§ 6 - § 10 dle ZoDP)	Beze změn	Prodej obchodního majetku v roce 2011 (úhrada v roce 2011)		
		Včetně pohl.	Bez pohl.(ukončení)	Bez pohl.(pokračování)
<b>DDZ dle § 6 ZoDP</b>	0,00	0,00		
<b>DDZ dle § 7 ZoDP</b>	473 386,00	1 203 779,00		
ovlivnění DDZ dle §7 ZoDP pracovní:				
* odpisy DHM	124 805,00	124 805,00		
* 1/2 odpisů DHM	62 402,50	62 403,00		
* ZC DHM	231 857,00	294 260,00		
* zásoby	421 574,00	421 574,00		
* jmenovitá hodnota dosavadních pohledávek (s DPH)	201 940,00	201 940,00		
* nová pohledávka z prodeje pohledávek v nominálu (s DPH)	0,00	201 940,00		
* nová pohledávka z prodeje zásob (bez DPH)	0,00	421 574,00		
* nová pohledávka z prodeje DHM (bez DPH)	0,00	338 737,00		
* pohledávky k "dodání" (bez DPH)	0,00	0,00		
* závazky k "oddání" (bez DPH)	0,00	0,00		
<b>DDZ dle § 8 ZoDP</b>	43,00	43,00		
<b>DDZ dle § 9 ZoDP</b>	0,00	0,00		
<b>DDZ dle § 10 ZoDP</b>	0,00	0,00		
<b>Celkem daňový základ 2011 před úpravami</b>	<b>473 429,00</b>	<b>1 203 822,00</b>		
Nezdanitelná část základu daně				
* příspěvky na penzijní připojištění	12 000,00	12 000,00		
* příspěvky na životní pojištění	10 864,00	10 864,00		
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách</b>	<b>450 565,00</b>	<b>1 180 958,00</b>		
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokr.)</b>	<b>450 500,00</b>	<b>1 180 900,00</b>		
Sazba DPFO 15 %				
<b>Výše DPFO</b>	67 575,00	177 135,00		
Slevy na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2011				
* sleva na poplatníka daně z příjmů fyzických osob	23 640,00	23 640,00		
<b>Výsledná DPFO 2011</b>	<b>43 935,00</b>	<b>153 495,00</b>		
<b>Vyměřovací základ pro SP a ZP</b>	<b>236 693,00</b>	<b>601 889,50</b>		
<b>Sociální pojištění (29,2 %)</b>	<b>69 115,00</b>	<b>175 752,00</b>		
<b>Zdravotní pojištění (13,5 %)</b>	<b>31 954,00</b>	<b>81 256,00</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

I v tomto případě by bylo po administrativní a daňové stránce výhodnější ponechat neuhrazené pohledávky v podnikání OSVČ. Pokud by se ještě navíc při této možnosti Josef Vach rozhodl pro ukončení své živnosti, zahrnul by své nesplacené pohledávky a neuhrazené závazky (bez DPH) do dílčího daňového základu. Jejich rozdílem by se daňová povinnost mírně snížila. Dílčí základ daně dle § 7 ZoDP by byl upraven následovně:

- + odpisy Kč 124.805,-;
- - 1/2 odpisů Kč 62.403,-;
- - ZC DHM Kč 294.260,-
- + příjmy z nové pohledávky z prodeje zásob (bez DPH) Kč 421.574,-;
- + příjmy z nové pohledávky z prodeje DHM (bez DPH) Kč 338.737,-;
- + dodání pohledávek v nominální hodnotě (bez DPH) Kč 168.276,60;



- - „oddanění“ závazků v nominální hodnotě (bez DPH) KČ 18.041,11.

Tabulka 17: Zdanění DPFO při prodeji obchodního majetku kromě pohledávek a při ukončení podnikatelské činnosti - firma Josef Vach

Výpočet DPFO za rok 2011				
Dílčí daňové základy (§ 6 - § 10 dle ZoDP)	Beze změn	Prodej obchodního majetku v roce 2011 (úhrada v roce 2011)		
		Včetně pohl.	Bez pohl.(ukončení)	Bez pohl.(pokračování)
<b>DDZ dle § 6 ZoDP</b>	0,00	0,00	0,00	
<b>DDZ dle § 7 ZoDP</b>	473 386,00	1 203 779,00	1 152 074,00	
ovlivnění DDZ dle §7 ZoDP pracovně:				
* odpisy DHM	124 805,00	124 805,00	124 805,00	
* 1/2 odpisů DHM	62 402,50	62 403,00	62 403,00	
* ZC DHM	231 857,00	294 260,00	294 260,00	
* zásoby	421 574,00	421 574,00	421 574,00	
* jmenovitá hodnota dosavadních pohledávek (s DPH)	201 940,00	201 940,00	201 940,00	
* nová pohledávka z prodeje pohledávek v nominálu (s DPH)	0,00	201 940,00	0,00	
* nová pohledávka z prodeje zásob (bez DPH)	0,00	421 574,00	421 574,00	
* nová pohledávka z prodeje DHM (bez DPH)	0,00	338 737,00	338 737,00	
* pohledávky k "dodání" (bez DPH)	0,00	0,00	168 276,60	
* závazky k "oddanění" (bez DPH)	0,00	0,00	18 041,11	
<b>DDZ dle § 8 ZoDP</b>	43,00	43,00	43,00	
<b>DDZ dle § 9 ZoDP</b>	0,00	0,00	0,00	
<b>DDZ dle § 10 ZoDP</b>	0,00	0,00	0,00	
<b>Celkem daňový základ 2011 před úpravami</b>	<b>473 429,00</b>	<b>1 203 822,00</b>	<b>1 152 117,00</b>	
Nezdanitelná část základu daně				
* příspěvky na penzijní připojištění	12 000,00	12 000,00	12 000,00	
* příspěvky na životní pojištění	10 864,00	10 864,00	10 864,00	
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách</b>	<b>450 565,00</b>	<b>1 180 958,00</b>	<b>1 129 253,00</b>	
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokr.)</b>	<b>450 500,00</b>	<b>1 180 900,00</b>	<b>1 129 200,00</b>	
Sazba DPFO 15 %				
<b>Výše DPFO</b>	67 575,00	177 135,00	169 380,00	
Slevy na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2011				
* sleva na poplatníka daně z příjmů fyzických osob	23 640,00	23 640,00	23 640,00	
<b>Výsledná DPFO 2011</b>	<b>43 935,00</b>	<b>153 495,00</b>	<b>145 740,00</b>	
<b>Vyměřovací základ pro SP a ZP</b>	236 693,00	601 889,50	576 037,00	
<b>Sociální pojištění (29,2 %)</b>	<b>69 115,00</b>	<b>175 752,00</b>	<b>168 203,00</b>	
<b>Zdravotní pojištění (13,5 %)</b>	<b>31 954,00</b>	<b>81 256,00</b>	<b>77 765,00</b>	

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by však měl zájem o další existenci stávajícího živnostenského podnikání, pak by tyto věřitelské a závazkové vztahy do daňového základu nezahrnul a výsledné „daně“ by se taktéž ještě mírně snížily. Úprava DDZ § 7 ZoDP by spočívala v následujícím:

- + odpisy KČ 124.805,-;
- - 1/2 odpisů KČ 62.403,-;
- - ZC DHM KČ 294.260,-;
- + příjmy z nové pohledávky z prodeje zásob (bez DPH) KČ 421.574,-;
- + příjmy z nové pohledávky z prodeje DHM (bez DPH) KČ 338.737,-.

Tabulka 18: Zdanění DPFO při prodeji obchodního majetku kromě pohledávek a při pokračování v podnikatelské činnosti - firma Josef Vach

Výpočet DPFO za rok 2011				
Dílčí daňové základy (§ 6 - § 10 dle ZoDP)	Beze změn	Prodej obchodního majetku v roce 2011 (úhrada v roce 2011)		
		Včetně pohl.	Bez pohl.(ukončení)	Bez pohl.(pokračování)
<b>DDZ dle § 6 ZoDP</b>	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>DDZ dle § 7 ZoDP</b>	473 386,00	1 203 779,00	1 170 116,00	1 001 839,00
ovlivnění DDZ dle §7 ZoDP pracovní:				
* odpisy DHM	124 805,00	124 805,00	124 805,00	124 805,00
* 1/2 odpisů DHM	62 402,50	62 403,00	62 403,00	62 403,00
* ZC DHM	231 857,00	294 260,00	294 260,00	294 260,00
* zásoby	421 574,00	421 574,00	421 574,00	421 574,00
* jmenovitá hodnota dosavadních pohledávek (s DPH)	201 940,00	201 940,00	201 940,00	201 940,00
* nová pohledávka z prodeje pohledávek v nominálu (s DPH)	0,00	201 940,00	0,00	0,00
* nová pohledávka z prodeje zásob (bez DPH)	0,00	421 574,00	421 574,00	421 574,00
* nová pohledávka z prodeje DHM (bez DPH)	0,00	338 737,00	338 737,00	338 737,00
* pohledávky k "dodání" (bez DPH)	0,00	0,00	168 276,60	0,00
* závazky k "oddání" (bez DPH)	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>DDZ dle § 8 ZoDP</b>	43,00	43,00	43,00	0,00
<b>DDZ dle § 9 ZoDP</b>	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>DDZ dle § 10 ZoDP</b>	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Celkem daňový základ 2011 před úpravami</b>	<b>473 429,00</b>	<b>1 203 822,00</b>	<b>1 170 159,00</b>	<b>1 001 839,00</b>
Nezdanitelná část základu daně				
* příspěvky na penzijní připojištění	12 000,00	12 000,00	12 000,00	12 000,00
* příspěvky na životní pojištění	10 864,00	10 864,00	10 864,00	10 864,00
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách</b>	<b>450 565,00</b>	<b>1 180 958,00</b>	<b>1 147 295,00</b>	<b>978 975,00</b>
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokr.)</b>	<b>450 500,00</b>	<b>1 180 900,00</b>	<b>1 147 200,00</b>	<b>978 900,00</b>
Sazba DPFO 15 %				
<b>Výše DPFO</b>	67 575,00	177 135,00	172 080,00	146 835,00
Slevy na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2011				
* sleva na poplatníka daně z příjmů fyzických osob	23 640,00	23 640,00	23 640,00	23 640,00
<b>Výsledná DPFO 2011</b>	<b>43 935,00</b>	<b>153 495,00</b>	<b>148 440,00</b>	<b>123 195,00</b>
Vyměřovací základ pro SP a ZP	236 693,00	601 889,50	585 058,00	500 919,50
<b>Sociální pojištění (29,2 %)</b>	<b>69 115,00</b>	<b>175 752,00</b>	<b>170 837,00</b>	<b>146 269,00</b>
<b>Zdravotní pojištění (13,5 %)</b>	<b>31 954,00</b>	<b>81 256,00</b>	<b>78 983,00</b>	<b>67 625,00</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Z hlediska daně z příjmů právnických osob se tento převod majetku u nové kapitálové společnosti taktéž žádným výrazným způsobem do hospodářského výsledku JVK s. r. o. nepromítne. Zásoby se zaúčtují do nákladů až v době jejich reálné spotřeby a nakoupený odepisovatelný hmotný majetek bude odepisován z pořizovací ceny (tj. z ceny obvyklé) již v prvním roce odepisování.

### Výhody a nevýhody

Výhodou této varianty je její relativní jednoduchost a nižší nákladovost z hlediska drahých znaleckých posudků, neboť postačí názory nezávislých osob. Touto volbou pan Vach nebude „prodělečný“, neboť i postupně získá finanční hotovost z prodeje majetku, díky níž může uhradit své dosavadní závazky. Pokud by se Josef Vach jako jednatel JVK s. r. o. rozhodl splácet svůj závazek po částech, pak by se dílčí daňový základ dle § 7 ZoDP Josefa Vacha OSVČ mohl legálně korigovat těmito postupnými příjmy.

Nevýhodou této varianty je však vysoký finanční požadavek ze strany Josefa Vacha na protistranu - kapitálovou společnost, která nemusí disponovat potřebným množstvím peněžních prostředků. I z tohoto důvodu mohou zvolit postupné splácení. V tomto případě by mohla společnost zažádat i o získání krátkodobého úvěru zajištěného zárukami. Stejně tak i zde koexistují současně dva subjekty vykonávající stejný obor podnikání, přičemž na rozdíl od předchozí varianty by v tomto konkrétním případě mohlo navíc hrozit napadení cen obvyklých správcem daně. Avšak věcné, podstatné a pravdivé argumenty objasňující důvody vedoucí k takto stanoveným cenám mohou být správcem akceptovány. Vzniklé závazky z obchodních vztahů nadále zůstávají k dořešení v rámci podnikatelské činnosti Josefa Vacha.

### **5.2.3.3 *Pronájem části individuálního obchodního majetku***

Pokud by firma Josef Vach přistoupila na jiný způsob převodu majetku než na vklad či prodej, tedy k pronájmu svého individuálního obchodního majetku nebo jeho části nové společnosti, jednalo by se o nejméně technicky a administrativně (i účetně) náročnou záležitost. Ovšem i v tomto případě vznikají obtíže při stanovení obvyklých cen pronajímaného majetku takovým způsobem, aby se minimalizovalo riziko postihu ze strany správce daně. Ze svého obchodního majetku smí Josef Vach pronajmout pouze vybraný majetek. Zásoby obecně Josef Vach pronajmout nesmí, protože se nejedná o majetek individuálně určený, stejně tak nemůže pronajmout s. r. o. své vlastní pohledávky z obchodních vztahů. Smí tedy pronajmout zbývající jednotlivé složky dlouhodobého hmotného majetku, tj. automobily a případně i majetek používaný ke kovovýrobě, a to na základě cen obvyklých. Ty taktéž nemusí být určeny znaleckými posudky či posouzením správcem daně, za které by zaplatil pan Vach významnou finanční částku, ale můžou být například určeny na základě odhadů subjektů, které se pronájmem tohoto majetku zabývají jako svou hlavní ekonomickou činností. Z praktického hlediska by se předpokládal pronájem části vozidel. Ford Transit by byl v nové společnosti využíván k nákupům materiálních zásob a Škoda Fabia by byla použita při schůzkách s klienty. Ostatní dlouhodobý majetek by pronajímán nebyl, a to z důvodu jeho dalšího využívání v rámci původního živnostenského podnikání.

Podle jednotlivých internetových zdrojů byly zjištěny, odhadnuty a stanoveny měsíční ceny pronajímaných vozidel (obvyklé ceny) následovně:

Tabulka 19: Měsíční nájemní ceny složek obchodního majetku - obvyklé ceny

Zdroje	Zjištěná měsíční nájemní cena majetku bez DPH k 28.2.2013 dle uvedeného zdroje	
	Ford Transit (r. 2003)	Škoda Fabia (r. 2009)
www.autoin.cz	45 000,00	nepronajímá
www.acpujcovna.cz	15 833,00	nepronajímá
www.autopujcovna.dracar.cz	24 000,00	nepronajímá
www.skoda-rent.cz	nepronajímá	12 000,00
www.auto-style.cz	nepronajímá	14 999,00
<b>Stanovená cena obvyklá pronájem bez DPH</b>	<b>18 500,00</b>	<b>12 200,00</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Samotná varianta pronájmu této části obchodního majetku nezpůsobí žádné dodatečné úpravy a operace vztahující se k daňovému základu. Touto formou poskytnutí majetku kapitálové společnosti za úplaty bude podnikání pana Vacha nadále pokračovat souběžně s podnikáním nového subjektu. Vezme-li se v úvahu, že by podnikatelská činnost nové kapitálové společnosti skutečně započala v červenci 2011, tj. v měsíci jejího vzniku, ve kterém by se v rámci tohoto prvního měsíce podnikání pomalu rozvíjely obchodní aktivity a bylo by nutné řešit ještě další administrativní a jiné povinnosti, pronájem by byl započat až od dalšího měsíce, tj. od srpna 2011.

Dílčí daňový základ OSVČ dle § 7 ZoDP, ve kterém jsou již zahrnuty odpisy odepisovatelného majetku, se tedy zvýší o pravidelné měsíční příjmy plynoucí z majetku určeného k pronájmu za období 8 - 12/2011 takto:

- + příjmy z pronájmu Ford Transit                      Kč 92.500,- (5 x Kč 18.500,-);
- + příjmy z pronájmu Škoda Fabia                      Kč 61.000,- (5 x Kč 12.200,-).

K žádným dalším změnám daňového základu nedojde. U této varianty by se jevila daňová zátěž jako nejvýhodnější. V dalších odstavcích budou analyzována jednotlivá „pro“ a „proti“.

Protistraně zapříčiní měsíční nájemné snížení hospodářského výsledku, neboť se bude jednat o její běžný provozní náklad.

Tabulka 20: Zdanění DPFO při pronájmu části obchodního majetku - firma Josef Vach

<b>Výpočet DPFO za rok 2011</b>		
<b>Dílčí daňové základy (§ 6 - § 10 dle ZoDP)</b>	<b>Beze změn</b>	<b>Pronájem části obchodního majetku OSVČ od 8-12/11 (příjem v roce 2011)</b>
<b>DDZ dle § 6 ZoDP</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>DDZ dle § 7 ZoDP</b>	<b>473 386,00</b>	<b>626 886,00</b>
<i>ovlivnění DDZ dle §7 ZoDP pracovní (ceny obvyklé dle tabulky):</i>		
* pronájem Ford Transit (8-12/2011)	x	<b>92 500,00</b>
* pronájem Škoda Fabia (8-12/2011)	x	<b>61 000,00</b>
* pronájem pásová pila Bomar	x	<i>neuvažuje se (podnikání OSVČ)</i>
* pronájem svařovací zdroj	x	<i>neuvažuje se (podnikání OSVČ)</i>
* pronájem Mercedes Vito	x	<i>neuvažuje se (podnikání OSVČ)</i>
<b>DDZ dle § 8 ZoDP</b>	<b>43,00</b>	<b>43,00</b>
<b>DDZ dle § 9 ZoDP</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>DDZ dle § 10 ZoDP</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Celkem daňový základ 2011 před úpravami</b>	<b>473 429,00</b>	<b>626 929,00</b>
<i>Nezdanitelná část základu daně</i>		
* příspěvky na penzijní připojištění	12 000,00	12 000,00
* příspěvky na životní pojištění	10 864,00	10 864,00
<i>Celkem daňový základ 2011 po úpravách</i>	<i>450 565,00</i>	<i>604 065,00</i>
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokr.)</b>	<b>450 500,00</b>	<b>604 000,00</b>
<i>Sazba DPFO 15 %</i>		
<b>Výše DPFO</b>	<b>67 575,00</b>	<b>90 600,00</b>
<i>Slevy na dani z příjmů fyzických osob pro rok 2011</i>		
* sleva na poplatníka daně z příjmů fyzických osob	23 640,00	23 640,00
<b>Výsledná DPFO 2011</b>	<b>43 935,00</b>	<b>66 960,00</b>
<i>Vyměřovací základ pro SP a ZP</i>	<i>236 693,00</i>	<i>313 443,00</i>
<b>Sociální pojištění (29,2 %)</b>	<b>69 115,00</b>	<b>91 526,00</b>
<b>Zdravotní pojištění (13,5 %)</b>	<b>31 954,00</b>	<b>42 315,00</b>

Zdroj: vlastní zpracování

## Výhody a nevýhody

Výhodou varianty pronájmu obchodního majetku OSVČ je eliminace administrativní a finanční náročnosti. Firma Josef Vach si zajistí pravidelný příjem z pronájemného majetku, který může použít k úhradě svých dosavadních závazků. Daňový základ Josefa Vacha tak bude upraven pouze o pravidelné příjmy plynoucí z pronájmu a o daňové odpisy, což pro něho nebude představovat vysokou daňovou zátěž. Na straně nově vzniklé společnosti bude nájemné účtováno přímo do nákladů, čímž si subjekt sníží výsledek hospodaření. Pokud se v roce společnost JVK s. r. o. zaregistruje jako plátec DPH, pak smí uplatnit nárok na odpočet z přijatého plnění, tj. z fakturovaného pronájmu majetku. Kapitálové požadavky společnosti na nákup zcela nového majetku používaného k podnikání tak budou minimalizovány možností pronájmu stávajících aktiv.

V případě, že by tato varianta nevyhovovala ani jedné straně, lze nájem prakticky ihned ukončit.

Nicméně i tato varianta s sebou nese řadu negativních okolností. Současně existují dva subjekty, které naplno vykonávají stejný obor podnikání, neboť se v okamžiku pronájmu neuvažuje ukončení původní činnosti. Z tohoto důvodu budou i obě formy podnikání zdaněny daní z příjmů bez jakýchkoli výjimek, k čemuž ještě navíc bude Josef Vach jako plátce DPH pravidelně odvádět daň na výstupu za vyfakturovaný pronájem majetků. Potenciálně vyvstává i riziko neplacení nájemného ze strany nájemce, ovšem touto skutečností by byl Josef Vach „sám proti sobě“. Případné změny či úpravy pronajímaného majetku pak musí odsouhlasit Josef Vach jako jeho pronajímatel. Stejně tak jako v případě prodeje majetku i zde vystupuje riziko napadení cen obvyklých správcem daně, které by mohl zpochybnit.

Výsledkem porovnání všech výše uvedených variant je zjištění, že možnost pronájmu majetku se jeví pro OSVČ jako daňově nejvýhodnější, avšak na druhou stranu, při zvážení dalších okolností, velmi neefektivní, a to z důvodů koexistence dvou subjektů a daňové povinnosti dvou subjektů v rámci téhož roku. V rámci variant vkladu a prodeje jsou vždy daňově nepřijatelnější možnosti „převodu“ majetku bez obchodních pohledávek při pokračování stávající ekonomické činnosti, protože nedojde k vcelku zásadnímu dodanění a „oddanění“ obchodních vztahů během jednoho roku. Za druhou nejlepší variantu je tedy pro OSVČ považován samotný vklad obchodního majetku s nepostoupenými pohledávkami, přičemž podnikatelská činnost OSVČ by dále pokračovala. V jakém rozsahu, to už by záleželo pouze na samotném Josefu Vachovi. Třetí nejlepší variantou pro Josefa Vacha je volba prodeje obchodního majetku bez pohledávek a pokračování v ekonomické činnosti.

Tabulka 21: Porovnání daňové zátěže za rok 2011 ve variantách - firma Josef Vach

Srovnání daňové zátěže za rok 2011 ve variantách								
Typ zdanění	Beze změn	Vklad obchodního majetku			Prodej obchodního majetku			Pronájem
		Včetně pohl.	Bez pohl.(ukončení)	Bez pohl.(pokrač.)	Včetně pohl.	Bez pohl.(ukončení)	Bez pohl.(pokrač.)	
DPFO	43 935,00	146 820,00	139 065,00	116 535,00	153 495,00	145 740,00	123 195,00	66 960,00
SP (29,2 %)	69 115,00	169 259,00	161 710,00	139 776,00	175 752,00	168 204,00	146 269,00	91 526,00
ZP (13,5 %)	31 954,00	78 254,00	74 763,00	64 623,00	81 256,00	77 766,00	67 625,00	42 315,00

Zdroj: vlastní zpracování

Je třeba zdůraznit, že výše uvedené číselné charakteristiky daňového zatížení OSVČ v kapitole 5.2.3 souvisejí pouze se samotnou možností změny podnikatelské aktivity, tedy se způsobem převodu majetku na kapitálovou společnost, nikoliv však s běžnou podnikatelskou činností jako takovou. Ta bude naznačena v kapitolách níže. Tato komparace jednotlivých variant by pro představu a rozhodující volbu Josefa Vacha měla nastínit daňové břímě, které s sebou jednotlivé varianty nesou.

#### **5.2.4 Daňové zatížení s. r. o. podle jednotlivých variant nabytí majetku**

Jak již bylo uvedeno dříve, společnost s ručením omezeným JVK s. r. o. se pod vedením jejího vlastníka Josefa Vacha zařadí jako ostatní kapitálové společnosti mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob. Tudíž v roce 2011 podlehne tato nová společnost o 4 % vyššímu zdanění (tj. 19 %), oproti původnímu zdanění podnikání živnostníka Josefa Vacha. Nicméně vyšší daňovou povinnost lze eliminovat vyhledáním možností v daňových zákonech, které by umožnily legální snížení daňové povinnosti právnické osoby. V této souvislosti subjekty zpravidla často oslovují i daňové poradce a odborníky na právo, kteří se jim za úplatu snaží pomoci snížit daňovou zátěž v jejich prospěch a v mezích zákonů. Je zcela pochopitelné, že i pan Vach by rád snížil odvod daní na co nejnižší úroveň.

Důležité je, aby Josef Vach, jakožto jediný společník JVK s. r. o., přemýšlel o svém novém podnikání i do budoucna a pokládal si tak otázky typu - jaký význam pro jeho společnost snížení daně představuje, jak by se zdanění mohlo odrazit v následujících letech, do jakého majetku je zapotřebí investovat dnes, jaké možnosti tento majetek přinese v budoucnu atp.

V níže uvedených podkapitolách bude zprvu popsáno, jakým způsobem by ovlivnily daňovou povinnost tři výše uvedené varianty nabytí individuálního obchodního majetku OSVČ z pohledu JVK s. r. o. Tučně zvýrazněné číselné údaje zobrazené v části „Ovlivnění hospodářského výsledku“ všech tabulek by zapříčinily změnu hospodářského výsledku společnosti.

Pro zjednodušení jsou při stanovení základu daně právnické osoby brány v úvahu výnosy a náklady podle ekonomické činnosti firmy Josef Vach (příjmy a výdaje) v poměrné výši k měsíci vzniku s. r. o. (tj. za měsíce 7 - 12/2011), neboť oba subjekty budou vykonávat stejný předmět činnosti a očekávají se tak obdobné výsledky podnikání. Dále nejsou při výpočtech brány v úvahu částky, jež by neoprávněně zkrátily výnosy,





Tabulka 22: Zdanění DPPO při vkladu obchodního majetku OSVČ - firma JVK s. r. o.

<b>Výpočet DPPO za rok 2011</b>		
<b>Hospodářský výsledek</b>	<b>Vklad obchodního majetku OSVČ dle znaleckých posudků</b>	
	<b>Včetně pohledávek</b>	<b>Bez pohledávek</b>
<i>Výnosy 7-12/2011 (poměrná část dle OSVČ)</i>	2 511 717,34	2 511 717,34
<i>Náklady 7-12/2011 bez odpisů (poměrná část dle OSVČ)</i>	2 212 600,50	2 212 600,50
<b>Ovlivnění hospodářského výsledku převodem majetku (vkladem):</b>		
* vklad pohledávek	0,00	0,00
* vklad zásob (část spotřebována - 30 %)	126 472,20	126 472,20
* vklad DHM	0,00	0,00
* daňové odpisy ve výši 1/2 původních	62 403,00	62 403,00
<b>Celkem daňový základ 2011</b>	<b>110 241,65</b>	<b>110 241,65</b>
<b>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokr.)</b>	<b>110 000,00</b>	<b>110 000,00</b>
<i>Sazba DPPO 19 %</i>		
<b>Výše DPPO</b>	<b>20 900,00</b>	<b>20 900,00</b>
<b>Výsledná DPPO 2011</b>	<b>20 900,00</b>	<b>20 900,00</b>

Zdroj: vlastní zpracování

#### 5.2.4.2 Nákup individuálního obchodního majetku OSVČ

Podobně je tomu i u možnosti prodeje, respektive nákupu individuálního obchodního majetku. Varianta nákupu majetku OSVČ daňový základ PO taktéž žádným výrazným způsobem neovlivní. Postoupené pohledávky prodejem z firmy Josefa Vacha hospodářský výsledek JVK s. r. o. neovlivní, rovněž i nákup zásob jako takový se nebude žádným způsobem podílet na výsledku hospodaření. Do nákladů vstoupí až 30 % skutečně spotřebovaných zásob materiálu. Na rozdíl od první varianty je zde možné uplatnit daňové odpisy celé znovu, a to z pořizovací ceny majetku (tj. z prodejní/nákupní ceny = z ceny obvyklé - viz tabulka 15). Zrychlené daňové odpisy nakoupeného majetku v celkové výši Kč 67.749,- byly stanoveny takto:

Tabulka 23: Zrychlené daňové odpisy nakoupeného DHM na základě cen obvyklých - firma JVK s.r.o.

<b>Odpisy majetku (5 let - zrychlené odepisování z PC = ceny obvyklé)</b>	<b>PC bez DPH</b>	<b>2. odpis skupina</b>	<b>Daň. odpis</b>
Ford Transit (r. 2003)	107 079,00	21 415,80	21 416,00
Škoda Fabia (r. 2009)	141 661,00	28 332,20	28 333,00
Mercedes Vito (r. 2003)	49 165,00	9 833,00	9 833,00
Pásová pila Bomar	32 499,00	6 499,80	6 500,00
Svařovací zdroj Automig	8 333,00	1 666,60	1 667,00
<b>Cena obvyklá celkem / odpisy</b>	<b>338 737,00</b>		<b>67 749,00</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Daň z příjmů za rok 2011 by pak pro novou společnost představovala výši Kč 19.760,-, kdy by se náklady upravily o tyto položky:

- + 30% spotřeba zásob Kč 126.472,20;
- plná výše odpisů z PC Kč 67.749,-.

Tabulka 24: Zdanění DPPO při nákupu obchodního majetku - firma JVK s. r. o.

<i>Výpočet DPPO za rok 2011</i>		
<i>Hospodářský výsledek</i>	<i>Nákup obchodního majetku OSVČ dle cen obvyklých</i>	
	<i>Včetně pohledávek</i>	<i>Bez pohledávek</i>
<i>Výnosy 7-12/2011 (poměrná část dle OSVČ)</i>	<i>2 511 717,34</i>	<i>2 511 717,34</i>
<i>Náklady 7-12/2011 bez odpisů (poměrná část dle OSVČ)</i>	<i>2 212 600,50</i>	<i>2 212 600,50</i>
<i>Ovlivnění hospodářského výsledku převodem majetku (nákupem):</i>		
<i>* nákup pohledávek</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>* nákup zásob (část spotřebována - 30 %)</i>	<i>126 472,20</i>	<i>126 472,20</i>
<i>* nákup DHM</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>* daňové odpisy z PC DHM</i>	<i>67 749,00</i>	<i>67 749,00</i>
<i>Celkem daňový základ 2011 před úpravami</i>	<i>104 895,65</i>	<i>104 895,65</i>
<i>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokr.)</i>	<i>104 000,00</i>	<i>104 000,00</i>
<i>Sazba DPPO 19 %</i>		
<i>Výše DPPO</i>	<i>19 760,00</i>	<i>19 760,00</i>
<i>Výsledná DPPO 2011</i>	<i>19 760,00</i>	<i>19 760,00</i>

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### 5.2.4.3 *Nájem části individuálního obchodního majetku OSVČ*

Poslední možností, „pronájmem části obchodního majetku OSVČ“, by tak měsíční nájemné z pronajímaného osobního automobilu Škoda Fabia a z užitkového automobilu Ford Transit ovlivnilo snížení hospodářského výsledku nové kapitálové společnosti, neboť by se jednalo o běžný daňově uznatelný provozní náklad. Výše tohoto druhu nákladu by se odvíjela od počtu měsíců, po které byl majetek najímán. V roce 2011 započnul tedy nájem od srpnového měsíce. Náklady se tak zvýší o celkovou výši nájemného individuálních majetků za 5 měsíců, tj. o:

- + nájemné 8 – 12/2012 Ford Transit Kč 92.500,- (5 x Kč 18.500,-);
- + nájemné 8 – 12/2012 Škoda Fabia Kč 61.000,- (5 x Kč 12.200,-).

Daň z příjmů JVK s. r. o. by se v případě pronájmu majetku oproti předchozím variantám zvýšila, a to z důvodu nemožnosti snížení nákladů v podobě spotřeby zásob, které nebyly subjektu pronajímány, nebo v podobě uplatnění daňových odpisů.

Tabulka 25: Zdanění DPPO při nájmu části obchodního majetku OSVČ - firma JVK s. r. o.

<i>Výpočet DPPO za rok 2011</i>	
<i>Hospodářský výsledek</i>	<i>Nájem části obchodního majetku OSVČ dle cen obvyklých</i>
<i>Výnosy 7-12/2011 (poměrná část dle OSVČ)</i>	<i>2 511 717,34</i>
<i>Náklady 7-12/2011 bez odpisů (poměrná část dle OSVČ)</i>	<i>2 212 600,50</i>
<i>Ovlivnění hospodářského výsledku nájmem:</i>	
<i>* nájemné 8-12/2011 Ford Transit</i>	<i>92 500,00</i>
<i>* nájemné 8-12/2011 Škoda Fabia</i>	<i>61 000,00</i>
<i>Celkem daňový základ 2011 před úpravami</i>	<i>145 616,85</i>
<i>Celkem daňový základ 2011 po úpravách (zaokr.)</i>	<i>145 000,00</i>
<i>Sazba DPPO 19 %</i>	
<i>Výše DPPO</i>	<i>27 550,00</i>
<i>Výsledná DPPO 2011</i>	<i>27 550,00</i>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z porovnání všech výše uvedených možností v kapitole 5.2.4 plyne jednoznačná skutečnost, že vklad ani prodej samotných pohledávek žádným způsobem daňovou povinnost JVK s. r. o. neovlivní. Možnost pronájmu části individuálního obchodního majetku nemůže být v tomto případě pro s. r. o. považována za nejvýhodnější, neboť znamená podstatně vyšší daňové břemeno a koneckonců představuje i neefektivní, úplné hospodaření dvou subjektů současně. Varianty vkladu a prodeje jsou daňově výhodnější možnosti, jak nabýt majetku OSVČ. Liší se zcela minimálně, a to především ve způsobu odepisování a uplatňování daňových odpisů.

Tabulka 26: Porovnání daňové zátěže za rok 2011 ve variantách - firma JVK s. r. o.

<i>Srovnání daňové zátěže za rok 2011 ve variantách</i>					
<i>Typ zdanění</i>	<i>Vklad obchodního majetku OSVČ</i>		<i>Nákup obchodního majetku OSVČ</i>		<i>Nájem části obch. majetku OSVČ</i>
	<i>Včetně pohl.</i>	<i>Bez pohl.</i>	<i>Včetně pohl.</i>	<i>Bez pohl.</i>	
<i>DPPO</i>	<i>20 900,00</i>	<i>20 900,00</i>	<i>19 760,00</i>	<i>19 760,00</i>	<i>27 550,00</i>

*Zdroj: vlastní zpracování*

### 5.2.5 Výběr optimální varianty změny podnikání

V této podkapitole budou porovnány výše daňových povinností u jednotlivých podnikatelských subjektů, přičemž bude vybrána optimální varianta, která by představovala minimální daňové zatížení obou subjektů.

Tabulka 27: **Optimální výběr z variant pro oba subjekty**

<i>Srovnání daňové zátěže firmy Josef Vach za rok 2011 ve variantách</i>							
Typ zdanění	Vklad obchodního majetku			Prodej obchodního majetku			Pronájem
	Včetně pohl.	Bez pohl.(ukončení )	Bez pohl.(pokrač.)	Včetně pohl.	Bez pohl.(ukončení )	Bez pohl.(pokrač.)	
<b>DPFO</b>	146 820,00	139 065,00	116 535,00	153 495,00	145 740,00	123 195,00	66 960,00
<b>SP (29,2 %)</b>	169 259,00	161 710,00	139 776,00	175 752,00	168 204,00	146 269,00	91 526,00
<b>ZP (13,5 %)</b>	78 254,00	74 763,00	64 623,00	81 256,00	77 766,00	67 625,00	42 315,00

<i>Srovnání daňové zátěže firmy JVK s. r. o. za rok 2011 ve variantách</i>					
Typ zdanění	Vklad obchodního majetku OSVČ		Nákup obchodního majetku OSVČ		Nájem části obch. majetku OSVČ
	Včetně pohl.	Bez pohl.	Včetně pohl.	Bez pohl.	
<b>DPPO</b>	20 900,00	20 900,00	19 760,00	19 760,00	27 550,00

*Zdroj: vlastní zpracování*

Na základě dílčích údajů zjištěných z daňové analýzy provedené v rámci kapitoly 5.2 lze vyvodit i závěrečný výsledek. Pronájem části individuálního obchodního majetku ze strany OSVČ se na první pohled jeví v prvním roce propůjčení tohoto majetku kapitálové společnosti jako daňově nejvýhodnější varianta. Při stávajících příjmech a výdajích by pan Josef Vach při této formě změny podnikání musel přiznat daň z příjmů fyzických osob v roce 2011 ve výši „pouhých“ Kč 66.960,-. Nájem z pohledu JVK s. r. o. však představuje nejméně vhodnou volbu k nabytí tohoto majetku z hlediska daňové povinnosti (Kč 27.550,-). Je zapotřebí dodat, že pokud by se rozhodl živnostník Josef Vach pro poslední charakterizovanou variantu pronájmu, musel by, jakožto plátce DPH, navíc každoročně za tato poskytovaná plnění odvádět i daň z přidané hodnoty. Při variantě pronájmu části svého obchodního majetku by Josef Vach za předpokladu přibližně stejné roční výše DPFO převýšil prvotní zdanění svých příjmů zjištěných u varianty vkladu obchodního majetku již v následujícím roce 2012 (2 x Kč 66.960,- = Kč 133.920,- [pronájem rok 2011 a rok 2012] > Kč 116.535,- [vklad rok 2011]). Z tohoto důvodu by bylo vhodné od varianty pronájmu upustit. Zváží-li se skutečnost, že varianta vkladu a nákupu z pohledu kapitálového subjektu představuje minimální rozdíl ve zdanění a bude se tedy považovat za téměř rovnocennou možnost, pak by byl nejvýhodnější (optimální) variantou pro oba subjekty z hlediska daňové povinnosti (tj. DPPO, DPFO, SP, ZP) vklad individuálního obchodního majetku bez pohledávek (zvýrazněn modře), kdy by OSVČ

dále pokračovala anebo postupně a pomalu ukončovala svou ekonomickou činnost (tj. během dalších několika let). Důvody rozdílného zdanění byly vysvětleny v jednotlivých podkapitolách. Na základě zhodnocení výsledků plynoucích z daňové analýzy by tedy bylo vhodné doporučit Josefu Vachovi, aby upustil od jednotlivých podvariant prodeje individuálního obchodního majetku OSVČ i od pronájmu výše zmíněného majetku a zaměřil se zejména na variantu vkladu.

### **5.2.6 Odhad výše daně z příjmů firmy JVK s. r. o. v roce 2012 při výběru optimální varianty**

Vzhledem k vyčíslené daňové povinnosti k dani z příjmů Josefa Vacha za běžný kalendářní rok 2011 a daňové povinnosti za kalendářní rok 2011 při jednotlivých formách převodu majetku z pohledu obou subjektů by bylo vhodné nastínit, jakou přibližnou výši daně z příjmů právnických osob by společnost JVK s. r. o. mohla v následujícím roce 2012 při stejných stávajících podmínkách OSVČ Josefa Vacha a při výběru optimální varianty (tj. vklad individuálního obchodního majetku) ze svých podnikatelských aktivit odvést. Jednotlivé podvarianty této formy změny podnikání OSVČ daňovou povinností JVK s. r. o. žádným způsobem neovlivní. Z tohoto důvodu je uvažován pouhý „vklad individuálního obchodního majetku“.

Provozní výnosy a náklady jsou tak pro tento účel uvažovány v původní výši dosažených příjmů a výdajů podle údajů z daňové evidence Josefa Vacha za rok 2011. Pro zjednodušení se neřeší rozdíly mezi výnosy a příjmy a mezi náklady a výdaji, jedná se pouze o příkladné zpracování a číselný odhad. Provozní náklady roku 2012 budou ovlivněny účetními, respektive daňovými odpisy vloženého dlouhodobého majetku v celkové výši Kč 98.433,-, kterými bude firma JVK s. r. o. navazovat na dosavadní odepisování Josefa Vacha (viz tabulka 28 níže). Pro kontrolu a návaznost, modře zvýrazněné údaje vyčíslené u OSVČ souhlasí s údaji uvedenými v přehledu příjmů a výdajů Josefa Vacha za rok 2011 a fialově zvýrazněná číselná data odpisů DHM by tedy při optimální variantě vkladu individuálního obchodního majetku následně ovlivnila i daňový základ společnosti JVK s. r. o. za rok 2012.

Tabulka 28: Daňové odpisy dlouhodobého majetku

DAŇOVÉ ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU (2. odpisová skupina, 5leté odepisování, koeficient 1. rok = 5, koeficient další roky = 6)								
<i>Josef Vach - podnikatelská činnost OSVČ</i>							<i>JVK s. r. o. - při nabytí vkladem</i>	
DLOUHODOBÝ MAJETEK	Rok pořízení	PC	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Ford Transit	04/2007	394 000,00	78 800,00	126 080,00	94 560,00	63 040,00	31 520,00	0,00
Mercedes Vito	03/2011	50 000,00	x	x	x	x	10 000,00	16 000,00
Škoda Fabia	08/2009	226 890,00	x	x	45 378,00	72 605,00	54 454,00	36 302,00
Svařovací zdroj Automig 273i	08/2011	49 545,00	x	x	x	x	9 909,00	15 855,00
Pásová pila Bomar	08/2011	94 610,00	x	x	x	x	18 922,00	30 276,00
<b>Celkem odpisy</b>			<b>78 800,00</b>	<b>126 080,00</b>	<b>139 938,00</b>	<b>135 645,00</b>	<b>124 805,00</b>	<b>98 433,00</b>
PRACOVNÍ TABULKA ZŮSTATKOVÝCH CEN								
Zůstatková cena majetku (= PC - odpisy)			2007	2008	2009	2010	2011	2012
Ford Transit			315 200,00	189 120,00	94 560,00	31 520,00	0,00	0,00
Mercedes Vito			x	x	x	x	40 000,00	24 000,00
Škoda Fabia			x	x	181 512,00	108 907,00	54 453,00	18 151,00
Svařovací zdroj Automig 273i			x	x	x	x	39 636,00	23 781,00
Pásová pila Bomar			x	x	x	x	75 688,00	45 412,00

Zdroj: vlastní zpracování

Je velmi pravděpodobné, že se pan Vach jako společník rozhodne zaměstnat svou osobu v této společnosti z důvodu zajištění si pravidelného měsíčního příjmu. Tato skutečnost, na rozdíl od jeho živnostenského podnikání OSVČ, taktéž výrazným způsobem ovlivní hospodářský výsledek, neboť přiznané hrubé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem se i obecně razantně podílí na navýšení provozních nákladů.

Pro rok 2012 se tedy předpokládá, že bude Josefu Vachovi přiznána měsíční hrubá mzda například ve výši Kč 20.000,-, přičemž tedy Kč 15.850,- mu bude odvedeno k čisté výplatě. Měsíční částky hrubé mzdy Kč 20.000,- (Kč 240.000,-/rok), sociálního pojištění placeného zaměstnavatelem Kč 5.000,- (Kč 60.000,-/rok) a zdravotního pojištění placeného zaměstnavatelem Kč 1.800,- (Kč 21.600,-/rok) se objeví v běžných provozních nákladech společnosti.

Tabulka 29: Výpočet mzdy zaměstnance - firma JVK s. r. o.

Zaměstnanec	Josef Vach
<b>Hrubá mzda</b>	<b>20 000,00</b>
Superhrubá mzda	26 800,00
<b>DPFO výsledná (sleva na poplatníka)</b>	<b>1 950,00</b>
<b>SP zaměstnanec (6,5 %)</b>	<b>1 300,00</b>
<b>ZP zaměstnanec (4,5 %)</b>	<b>900,00</b>
SP zaměstnavatel (25 %)	5 000,00
ZP zaměstnavatel (9 %)	1 800,00
<i>Kontrola 34 % = superhrubá mzda</i>	<i>26 800,00</i>
<b>Mzda k výplatě</b>	<b>15 850,00</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Příspěvky na penzijní a životní pojištění jsou uvažovány ve stejné výši jako u podnikající fyzické osoby v celkové výši Kč 22.864,- (Kč 12.000,- + Kč 10.864,-) tak, aby mohly být tyto náklady považovány za daňově uznatelné.

Za těchto stanovených podmínek je možné alespoň přibližně porovnat daňové zatížení OSVČ při uplatňování daně z příjmů fyzických osob s daňovým zatížením JVK s. r. o. při uplatnění daně z příjmů právnických osob, přičemž v obou podnikatelských činnostech figuruje stejný představitel. Pro zjednodušení tedy nejsou uvažovány žádné daňově neuznatelné náklady vzniklé například v souvislosti se správním řízením (pokuty, penále aj.), ani jiná manka majetku nebo reprezentační náklady, které by základ daně opět zvýšily. Stejně tak nejsou brány na zřetel ani jiné možné odpočtové položky (dary aj.). Jedinou změnou při stanovení rozdílných daňových základů OSVČ (rok 2011) a JVK s. r. o. (rok 2012) bylo pouze zcela běžné zahrnutí mzdových nákladů společníka JVK s. r. o. Josefa Vacha. Z těchto důvodů je možné na celkový výsledek hospodaření nahlížet jako na daňový základ, ze kterého lze potenciálně vyčíslit i daňovou povinnost k dani z příjmů této právnické osoby.

Tabulka 30: Odhad DPPO za rok 2012 - firma JVK s. r. o.

<b>Výpočet DPPO za rok 2012 v případě optimální varianty "vklad individuálního obchodního majetku"</b>	
<b>Hospodářský výsledek JVK s. r. o.</b>	<b>Částka</b>
<b>Provozní výnosy 2012 (úvaha na základě příjmů OSVČ 2011)</b>	<b>5 023 434,68</b>
<i>Provozní náklady 2012 bez odpisů (úvaha na základě výdajů OSVČ 2011)</i>	<i>4 425 200,99</i>
<b>Celkové náklady 2012 vč. odpisů, mzdových nákladů a pojištění</b>	<b>4 868 097,99</b>
<b>Celkové daňové odpisy DHM 2012 (pokračování v původních OSVČ)</b>	<b>98 433,00</b>
* Ford Transit (plně odepsán v roce 2011)	0,00
* Škoda Fabia	36 302,00
* Mercedes Vito	16 000,00
* Svařovací technika Automig 273i	15 855,00
* Pásová pila Bomar	30 276,00
<b>Celkové mzdové náklady 2012 (zaměstnanec Josef Vach)</b>	<b>321 600,00</b>
* Hrubé mzdy	240 000,00
* Sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem (25 %)	60 000,00
* Zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem (9 %)	21 600,00
<b>Příspěvek zaměstnavatele na životní pojištění</b>	<b>12 000,00</b>
<b>Příspěvek zaměstnavatele na penzijní pojištění</b>	<b>10 864,00</b>
<b>Celkem daňový základ 2012 před úpravami</b>	<b>155 336,69</b>
<b>Celkem daňový základ 2012 po úpravách (zaokr.)</b>	<b>155 000,00</b>
Sazba DPPO 19 %	
<b>Výše DPPO</b>	<b>29 450,00</b>
<b>Výsledná DPPO 2012 (slevy žádné)</b>	<b>29 450,00</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Pro případnou daňovou optimalizaci je možné zvážit možnost časového rozlišení nákladů a výnosů běžného období, které by mohly pro společnost představovat skutečný náklad či výnos až období nadcházejícího. Tuto možnost rozdělení nákladů (výdajů) a výnosů (příjmů) bohužel OSVČ nemá, neboť zdaňuje své skutečné dosažené příjmy a výdaje. Dále je možné uvážit i pronájem některých z potřebných dlouhodobých majetků k podnikání formou operativního, popřípadě finančního leasingu (například drahé stroje, svářecí nástroje, nákladní automobily atp.), avšak je nutné splnit podmínky ZoDP, aby mohly být leasingové operace finančního pronájmu považovány za daňově uznatelné náklady. Je možné zvážit i nákup prostor, hal či jiných zařízení potřebných ke zpracování konečného produktu. Základ daně by se formou daňových odpisů též snížil. S touto poslední variantou by bylo možné například svázat i vytvoření rezerv na opravu individuálně určeného DHM, přičemž pro snížení daňového základu by musely být splněny podmínky zákona o rezervách. V neposlední řadě by se i Josef Vach jako společník a jednatel mohl rozhodnout, že pro účely dalšího rozvoje svého podnikání přijme další pracovní sílu (na HPP, DPČ, DPP). V rámci všech možností je však vždy nutné zvážit dostupnost svých aktuálních finančních prostředků a jejich návratnost.

### **5.2.7 Komparace daňového zatížení obou subjektů při výběru optimální varianty**

Závěrem je tedy ještě možné shrnout orientační přehled daňového zatížení daní z příjmů obou podnikatelských subjektů při vybrané optimální variantě (tj. vklad individuálního obchodního majetku), přičemž zdanění nově založené společnosti by se při této změně skutečně odrazilo i v nižší finanční (daňové) zátěži než běžné provozování samotného živnostenského podnikání Josefa Vacha (viz tabulka 31). Je však zapotřebí opět připomenout, že v roce vkladu tohoto individuálního obchodního majetku do nové kapitálové společnosti by OSVČ zcela jistě musela odvést oproti běžnému roku vyšší daň z příjmů včetně sociálního a zdravotního pojištění, a to ať v případě rozhodnutí o převodu veškerého majetku včetně vložení či upuštění od vložení obchodních pohledávek, nebo i v případě pokračování či ukončení podnikatelské činnosti.

V konečné fázi by ale zdanění běžného kalendářního roku kapitálové společnosti JVK s. r. o. mohlo znamenat téměř 5krát nižší daňovou zátěž, než byla celková daňová povinnost za běžný kalendářní rok OSVČ.



Tabulka 31: Porovnání daně z příjmů - Josef Vach OSVČ a JVK s. r. o.

Subjekt	Josef Vach OSVČ				JVK s. r. o.
	skutečnost běžný rok 2011	při vkladu obch. majetku vč. pohledávek 2011	při vkladu obch. majetku bez pohledávek rok 2011 (ukončení činnosti)	při vkladu obch. majetku bez pohledávek rok 2011 (pokračování činnosti)	odhad při vkladu majetku rok 2012
Celkem daňový základ po úpravách (zaokr.)	450 500,00	1 136 400,00	1 084 700,00	934 500,00	155 000,00
Sazba daně z příjmů	15%	15%	15%	15%	19%
<b>Výsledná daň z příjmů po slevě</b>	<b>43 935,00</b>	<b>146 820,00</b>	<b>139 065,00</b>	<b>116 535,00</b>	<b>29 450,00</b>
Sociální pojištění (29,2 %)	69 115,00	169 259,00	161 710,00	139 776,00	0,00
Zdravotní pojištění (13,5 %)	31 954,00	78 254,00	74 763,00	64 623,00	0,00
<b>Celková daňová povinnost týkající se zdanění příjmů</b>	<b>145 004,00</b>	<b>394 333,00</b>	<b>375 538,00</b>	<b>320 934,00</b>	<b>29 450,00</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Všechny jednotlivě charakterizované a analyzované způsoby převodu respektive nabytí majetku (vklad, prodej, pronájem) včetně jejich „podvariant“ (vlození/nevložení obchodních pohledávek, ukončení/neukončení stávajícího podnikání OSVČ) i daňové dopady však musí zvážit ke svému rozhodnutí pan Josef Vach sám.

## Závěr

Hlavním cílem této diplomové práce bylo porovnat, jakým způsobem se u podnikatelského subjektu promítne forma podnikání, a to OSVČ nebo s. r. o., z hlediska vedení účetnictví nebo daňové evidence, ale zejména z hlediska daně z příjmů. Z tohoto důvodu byla vybrána královéhradecká firma Josef Vach podnikající v oboru zámečnictví a nástrojářství, která v současné době uvažuje o budoucím založení kapitálové společnosti. Živnostník Josef Vach jakožto OSVČ, která pro účely svého podnikání vede daňovou evidenci a jejíž příjmy jsou zdaňovány daní z příjmů fyzických osob, měl zájem o porovnání tří charakterizovaných forem změn (vklad, prodej a pronájem individuálního obchodního majetku), které by ale měly odlišné daňové a administrativní dopady na jeho živnostenské podnikání i na podnikání nové kapitálové společnosti. Jelikož však chce v budoucnu ve společnosti nadále vystupovat sám, společnost s ručením omezeným pod zcela smyšleným názvem JVK s. r. o., o které se v práci hovoří, byla považována jako nejvhodnější typ kapitálové společnosti.

V teoretické části práce jsou proto mimo jiné uvedeny i povinnosti při založení nového subjektu, rozdíly ve způsobu evidence hospodářských operacích včetně legislativní úpravy, povinnosti a rozdíly ve zdanění daní z příjmů podnikatelských subjektů a charakteristika tří zvolených forem změn podnikatelské činnosti.

Praktická část diplomové práce je věnována představení firmy včetně všech jejích daňových povinností, ale zejména daňové analýze a administrativní problematice vzniklé v souvislosti s těmito třemi formami převodu individuálního obchodního majetku OSVČ. Daňová analýza včetně slovních charakteristik jejího dopadu (výhody a nevýhody) je předvedena na obou právních formách podnikání, přičemž v závěru práce jsou posouzeny a vyhodnoceny jednotlivé formy změn, ze kterých je vybrána i optimální varianta převodu majetku z daňového hlediska, a to vklad individuálního obchodního majetku. V souvislosti s tímto optimálním způsobem nabytí majetku společností JVK s. r. o. je odhadnuta i výše daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob pro rok 2012 společně s porovnáním hospodaření v běžném kalendářním roce 2011 firmy Josef Vach. Založení nové společnosti JVK s. r. o. formou vkladu individuálního obchodního majetku OSVČ by skutečně představovalo výrazně nižší daňovou povinnost k dani z příjmů včetně dalších možných daňových optimalizací, než jakou nesla sama firma Josef Vach. Je však nutné dodat, že by se zdanění příjmů firmy Josef Vach v samotném roce převodu tohoto majetku razantně navýšilo.

Závěrem lze tedy konstatovat, že cíl této diplomové práce byl v souladu s platnou legislativou a v přiměřených nárocích Josefa Vacha splněn.

## Seznam literatury

- [1] BERRY, A., JARVIS, R.: *Accounting in a Business Context*. 2. vyd. London: Chapman & Hall, 1994. ISBN 0412587408, str. 408
- [2] BOHUŠOVÁ, H.: *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9, str. 308
- [3] České účetní standardy pro podnikatele
- [4] Daně \* Účetnictví: 5/2012. Český Těšín, 2012. ISSN 1213-9270
- [5] Daně \* Účetnictví: 9/2011. Český Těšín, 2011. ISSN 1213-9270
- [6] Daně \* Účetnictví: 1/2013. Český Těšín, 2013. ISSN 1213-9270
- [7] DUŠEK, J., Ing.: *Převod daňové evidence na vedení účetnictví*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. ISBN 987-80-247-2387-7, str. 127
- [8] ILLETŠKO, K., DĚRGEL, M.: *Daňová přiznání za rok 2012*. Český Těšín: 2013. ISBN 978-80-7365-342-2. str. 104
- [9] KOCH, J.: *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2012*. Český Těšín: 2013. ISBN 978-80-7365-337-8. str. 168
- [10] MARKOVÁ, L.: *BAKALÁŘSKÁ PRÁCE 2010: Rozhodování o rozdělení hospodářského výsledku v různých právních formách podnikání*
- [11] MLÁDEK, R.: *Světové účetnictví: US GAAP*. 2. akt. a přep. vyd. Praha: Linde Praha, a.s., 2002. ISBN 80-7201-349-1, str. 622
- [12] SEDLÁČEK, J.: *Účetnictví podnikatelů - po vstupu do Evropské unie*. Praha: C. H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-859-2, str. 273
- [13] SEDLÁČEK, J.: *Daňová evidence podnikatelů 2012*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4174-1, str. 127
- [14] SEDLÁKOVÁ, E., Ing.: *Daňové a nedaňové výdaje A - Z 2012*. Český Těšín, 2012. ISBN 978-80-7365-333-0, str. 256
- [15] VYSUŠIL, J.: *České a americké účetnictví*. Ostrava: MONTANEX a.s., 1998. ISBN 80-85780-97-6, str. 143
  
- [16] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [17] Zákon č. 16/1993 Sb., o silniční dani, ve znění pozdějších předpisů
- [18] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- [19] Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů

- [20] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- [21] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [22] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [23] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- [24] Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- [25] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- [26] Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a dalších souvisejících novel
- [27] Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů
- [28] Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů
- [29] Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku, ve znění pozdějších předpisů
- [30] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [31] Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů
- [32] Aktuality. *Finance.cz* [online]. 2013 [cit. 2013-02-20]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/378642-zakon-o-obchodnich-korporacich-a-odpovednost-clena-statutarniho-organu/>
- [33] ARES. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013 [cit. 2013-02-10]. Dostupné z: [http://www.info.mfcr.cz/ares/ares\\_es.html.cz](http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz)
- [34] *BusinessCenter* [online]. 2012 [cit. 2012-12-01]. Dostupné z: <http://business.center.cz/>
- [35] *Česká správa sociálního zabezpečení: Pojištění OSVČ* [online] 2012 [cit. 2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojisteni-osvc/platba-pojistneho/zmeny-v-pojisteni-osob-samostatne-vydelecne-cinnych-od-1-1-2012.htm>
- [36] *Daňový poradce Běhounek ev. č. 0601.* [online]. [cit. 2012-11-24]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/>
- [37] Den daňové svobody: Rok 2012. *Liberální institut* [online]. 2012 [cit. 2012-11-13]. Dostupné z: <http://dendanovesvobody.cz/rok-2012/>

- [38] *Doing Business* [online]. [cit. 2012-11-24]. Dostupné z:  
<http://www.doingbusiness.org>
- [39] DPPO. *AZ data* [online]. 2012 [cit. 2012-11-13]. Dostupné z: <http://www.az-data.cz/clanky/dan-prijmu-pravnickych-osob>
- [40] *Komora daňových poradců*. [online]. [cit. 2012-11-24]. Dostupné z:  
<http://www.kdpcr.cz/>
- [41] *MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY*. Úhrnná bilance příjmů a výdajů státního rozpočtu 2011. Dostupné z:  
[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Vladni\\_navrh\\_SR\\_2012\\_PRILOHY\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Vladni_navrh_SR_2012_PRILOHY_pdf.pdf)
- [42] *MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY*. Bilance příjmů a výdajů státního rozpočtu v druhovém členění rozpočtové skladby 2011. Dostupné z:  
[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Info\\_na\\_zadost\\_27032012\\_Bilance\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Info_na_zadost_27032012_Bilance_pdf.pdf)
- [43] Podnikání. *Jak podnikat.cz* [online]. [cit. 2012-11-03]. Dostupné z:  
<http://jakpodnikat.cz/jak-zacit-podnikani.php>
- [44] Projekty. *Liberální institut* [online]. 2012 [cit. 2012-11-13]. Dostupné z:  
<http://www.libinst.cz/projekty>
- [45] Příjmy fyzických osob z pronájmu. *Daňáři online: Portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2010 [cit. 2013-02-08]. Dostupné z:  
<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10295v13203-prijmy-fyzicky-ch-osob-z-pronajmu/>
- [46] Veřejná databáze: ČSÚ [online]. 2012 [cit. 2012-11-03]. Dostupné z:  
<http://vdb.czso.cz/vdbvo/uvod.jsp>
- [47] Vývoj DPH. *Daňáři online: Portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2011 [cit. 2013-02-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-824-vyvoj-dph-od-roku-1993-do-roku-2013/>
- [48] *VZP* [online]. 2012 [cit. 2012-12-01]. Dostupné z:  
<http://www.vzp.cz/platci/informace/povinnosti-platcu-metodika/osvc/maximalni-a-minimalni-vymerovaci-zaklad>
- [49] Způsoby přechodu FO na s.r.o. *Daňáři online: Portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2011 [cit. 2013-02-08]. Dostupné z:  
<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27075v35440-zpusoby-prechodu-fyzicke-osoby-na-s-r-o/#footnote1>

## Přílohy

### Seznam příloh

PŘÍLOHA 1: VÝHODY A NEVÝHODY JEDNOTLIVÝCH PRÁVNÍCH FOREM PODNIKÁNÍ .....	100
PŘÍLOHA 2: VÝPIS ZE ŽIVNOSTENSKÉHO REJSTŘÍKU - FIRMA JOSEF VACH .....	101
PŘÍLOHA 3: VÝPIS Z REJSTŘÍKU EKONOMICKÝCH SUBJEKTŮ - FIRMA JOSEF VACH.....	102
PŘÍLOHA 4: ÚDAJE O REGISTRACI K DPH - FIRMA JOSEF VACH.....	103
PŘÍLOHA 5: NÁVRH ČÁSTI ÚČTOVÉHO ROZVRHU NOVÉ SPOLEČNOSTI JVK S. R. O. - PROVOZNÍ NÁKLADY A VÝNOSY .....	104
PŘÍLOHA 6: FOTODOKUMENTACE I - <i>AKCE REAKTOR NA BIOPLYN NĚMČICE</i> .....	105
PŘÍLOHA 7: FOTODOKUMENTACE II - <i>AKCE OLFIN CAR HRADEC KRÁLOVÉ</i> .....	105
PŘÍLOHA 8: FOTODOKUMENTACE III - <i>AKCE SUZUKI</i> .....	106
PŘÍLOHA 9: FOTODOKUMENTACE IV - <i>AKCE KOMERČNÍ BANKA</i> .....	106
PŘÍLOHA 10: FOTODOKUMENTACE V - <i>AKCE ALDIS HRADEC KRÁLOVÉ</i> .....	107
PŘÍLOHA 11: FOTODOKUMENTACE VI - <i>AKCE DROBNÍ ZÁKAZNÍCI - GRIL</i> .....	107

Příloha 1: Výhody a nevýhody jednotlivých právních forem podnikání

Aspekt	PODNIKATELSKÁ ČINNOST V ČR					a.s.
	OSVČ	v.o.s.	k.s.	s.r.o.		
Administrativní náročnost	nízká	vyšší	vyšší	vyšší	vyšší	vyšší
Náklady na založení (ZK + výdaje)	nízké	vyšší	vyšší	vyšší	vyšší	vyšší
Základní kapitál	nevytváren	nevytváren	nevytváren (komanditista min. 5.000,-)	nevytváren	200.000,-	2.000.000,-/20.000.000,-
Typy vkladů	peněžité i nepeněžité	peněžité i nepeněžité	peněžité i nepeněžité	peněžité i nepeněžité	peněžité i nepeněžité	peněžité i nepeněžité
Splacení vkladů	dle uvážení	při vzniku, popřípadě ve lhůtě ve společ. smlouvě	po vzniku, popřípadě ve lhůtě ve společ. smlouvě	peněž. vkladu, zbytek do 5 let, celé emisní	před zápisem do OR 30 % každého peněž. vkladu, zbytek do 5 let, celé emisní	před zápisem do OR 30 % peněž. vkladu, zbytek do 1 roku, celé emisní
Přístup k cizím zdrojům	nesnadný, nižší důvěryhodnost	snažší, vyšší důvěryhodnost	snažší, vyšší důvěryhodnost	snažší, vyšší důvěryhodnost	vysoká důvěryhodnost	vysoká důvěryhodnost
Daňové zatížení daní z příjmů	15 % DPFO	15 % DPFO	15 % DPFO + 19 % DPPO	15 % DPFO	19 % DPPO	19 % DPPO
Ručení	celým svým obchodním i soukromým majetkem	společnicí společně a nerozdielně celým svým majetkem	komplementáři celým svým majetkem, komanditistické do výše nesplacených vkladů	společnicí společně a nerozdielně do výše souhlasu nesplacených vkladů	společnicí společně a nerozdielně do výše souhlasu nesplacených vkladů	společnicí neručí
Riziko podnikatelské činnosti	vysoké	nižší	nižší	nižší	nízké	nízké
Společenské konflikty	žádné	možné	možné	možné	možné v případě více společníků	možné
Rozhodování o činnosti	samosvatně	statutární orgány (všichni společnicí)	statutární orgány (komplementáři)	statutární orgány (jednatelé)	statutární orgány (jednatelé)	statutární orgány (představenstvo)
Zákaz konkurence	ne	ano	ano (komplementáři)	ano (jednatel)	ano (jednatel)	ano (člen představenstva)
Důvěryhodnost pro obch. partnery	nízká úroveň	vyšší úroveň	vyšší úroveň	vyšší úroveň	vysoká úroveň	vysoká úroveň
Naložení s generovaným ziskem	dle vlastního uvážení	rovným dílem	rovná polovina mezi komplem. a komanditisty, případně poměrem ve společ. smlouvě	v poměru obch. podílů	podle akcí (poměr nom. hodnoty vlastněných akcií ku nom. hodnotě všech akcií)	podle akcí (poměr nom. hodnoty vlastněných akcií ku nom. hodnotě všech akcií)
Naložení s případnou ztrátou	není předepsána úhrada	společnicí rovným dílem	komplementáři i rovným dílem	úhrada nerozděleným ziskem min. 5 let, využití rezervního fondu	úhrada nerozděleným ziskem min. 5 let, využití rezervního fondu	úhrada nerozděleným ziskem min. 5 let, využití rezervního fondu
Zánik/Přerušeni podnikání	snadný	snadný	snadný	snadný	obtížnější	obtížnější
Typ zpracování a kontroly dokladů	Daňová evidence/Účetnictví	Účetnictví	Účetnictví	Účetnictví	Účetnictví	Účetnictví

YDOHYEN YDOHYEN

Zdroj: vlastní zpracování



## Příloha 2: Výpis ze Živnostenského rejstříku - firma Josef Vach

Základní údaje	
<b>IČ:</b>	61186325
<b>obchodní firma:</b>	Josef Vach
<b>místo podnikání:</b>	Čemilovská 26/3, 50341 Hradec Králové - Rusek
<b>právní forma:</b>	101 - Fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona nezapsaná v obchodním rejstříku
<b>typ subjektu:</b>	fyzická osoba tuzemská
<b>evidující úřad:</b>	360201 - Magistrát města Hradce Králové
<b>vznik první živnosti:</b>	3.3.1994
<b>podnikatel:</b>	Josef Vach, datum narození 24.11.1960
<b>bydliště:</b>	Čemilovská 26/3, 50003 Hradec Králové - Rusek
Živnosti	
Zámečnictví, nástrojářství	
<b>druh živnosti:</b>	Ohlašovací řemeslná
<b>vznik oprávnění:</b>	3.3.1994
Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona	
<b>obory činnosti:</b>	Výroba, rozmnožování, distribuce, prodej, pronájem zvukových a zvukově-obrazových záznamů a výroba nenahraných nosičů údajů a záznamů Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků Velkoobchod a maloobchod Realitní činnost, správa a údržba nemovitostí
<b>druh živnosti:</b>	Ohlašovací volná
<b>vznik oprávnění:</b>	31.8.1995

Zdroj: [http://www.info.mfcr.cz/ares/ares\\_es.html.cz](http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz)

### Příloha 3: Výpis z Rejstříku ekonomických subjektů - firma Josef Vach

Základní údaje	
IČ:	61186325
obchodní firma:	Josef Vach
právní forma:	101 - Fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona nezapsaná v obchodním rejstříku
datum vzniku:	3.3.1994
<u>sidlo:</u>	50341 Hradec Králové - Rusek, Černilovská 26/3
ZÚJ:	569810 - Hradec Králové
okres:	CZ0521 - Hradec Králové
Klasifikace ekonomických činností - CZ-NACE	
25720:	Výroba zámků a kování
G:	Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel
00:	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
25:	Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení
6820:	Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí
Statistické údaje	
institucionální sektor:	14200 - Ostatní osoby samostatně výdělečně činné
velikostní kat. dle počtu zam.:	Bez zaměstnanců

Zdroj: [http://www.info.mfcr.cz/ares/ares\\_es.html.cz](http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz)

#### Příloha 4: Údaje o registraci k DPH - firma Josef Vach

### Údaje o registrovaném subjektu

DIČ:	CZ6011241621	Fyzická osoba
Jméno:	Josef Vach	
Sídlo / místo pobytu:	Černilovská 26/3 RUSEK 500 03 HRADEC KRÁLOVÉ 3	

Finanční úřad pro Královéhradecký kraj

Územní pracoviště v Hradci Králové, U Koruny 1632, HRADEC KRÁLOVÉ, tel.: 495 852 111

Záznam zobrazuje informace evidované finančním úřadem ke dni 07.02.2013

### Údaje o nespolehlivém plátcí DPH

Nespolehlivý plátcé:	NE od: 01.01.2013 datum zveřejnění: 01.01.2013
----------------------	--

### Údaje o registraci k DPH

Typ registrace	Datum účinnosti registrace:	Datum zrušení registrace:
Plátcé	01.04.1995	

V rámci této registrace bylo přiděleno DIČ :

228-6011241621

do 30.04.2004

CZ6011241621

aktuální

Zdroj: [http://www.info.mfcr.cz/ares/ares\\_es.html.cz](http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz)

Příloha 5: Návrh části účtového rozvrhu nové společnosti JVK s. r. o. - provozní náklady a výnosy

Účet	Název	Účet	Název
<b>5</b>	<b>Náklady</b>	<b>6</b>	<b>Výnosy</b>
<b>50</b>	<b>Spotřebované nákupy</b>	<b>60</b>	<b>Tržby za vlastní výkon a zboží</b>
501	Spotřeba materiálu	601	Tržby za vlastní výroby
501.00	Spotřeba materiálu	601.00	Tržby za vlastní výroby
501.01	Pohonné hmoty	602	Tržby z prodeje služeb
501.02	Kancelářské potřeby	602.00	Tržby z prodeje služeb
501.03	Spotřební materiál	604	Tržby za zboží
501.04	Odborná literatura	604.00	Tržby za zboží
501.05	Ověřování a jiné poplatky	<b>61</b>	<b>Změna stavu vnitropodnik. zásob</b>
501.06	Osobní prac. pomůcky	610	Změna stavu vnitropodnik. zásob
501.07	Spotř. materiál k vozům	610.00	Změna stavu vnitropodnik. zásob
501.08	Nářadí, nástroje	611	Změna stavu nedokončené výroby
501.09	Drobný dl. majetek do Kč 2.000,-	611.00	Změna stavu nedokončené výroby
502	Spotřeba energie	612	Změna stavu polotovarů
502.00	Spotřeba energie (voda, teplo, plyn)	612.00	Změna stavu polotovarů
504	Prodané zboží	613	Změna stavu výrobků
504.00	Prodané zboží	613.00	Změna stavu výrobků
<b>51</b>	<b>Služby</b>	<b>62</b>	<b>Aktivace</b>
511	Opravy a udržování	621	Aktivace materiálu a zboží
511.00	Opravy a udržování	621.00	Aktivace materiálu a zboží
512	Cestovné	622	Aktivace vnitropodnik. služeb
512.00	Cestovné	622.00	Aktivace vnitropodnik. služeb
513	Náklady na reprezentaci	623	Aktivace nehm. inv. maj.
513.00	Reprezentace	623.00	Aktivace nehm. inv. maj.
518	Ostatní služby	624	Aktivace hm. inv. maj.
518.00	Telefonní poplatky	624.00	Aktivace hm. inv. maj.
518.01	Internet	<b>64</b>	<b>Jiné provozní výnosy</b>
518.02	Nakupované práce	641	Tržby z prodeje majetku
518.03	Nájemné	641.00	Tržby z prodeje hmotného majetku
518.04	Pojištění majetku	641.01	Tržby z prodeje nehmotného majetku
518.05	Poradenské služby	642	Tržby z prodeje materiálu
518.06	Ověřování podpisů aj.	642.00	Tržby z prodeje materiálu
518.99	Ostatní nespecifikované služby	644	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
<b>52</b>	<b>Osobní náklady</b>	644.00	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
521	Mzdové náklady	646	Výnosy z odoepsaných pohledávek
521.00	Mzdové náklady - HPP	646.00	Výnosy z odoepsaných pohledávek
521.01	Mzdové náklady - DPP	648	Ostatní provozní výnosy
521.02	Mzdové náklady - DPČ	648.00	Ostatní provozní výnosy
522	Příjmy společníků ze závisl. činnosti	<b>65</b>	<b>Zúčt. rezerv a opravných položek</b>
522.00	Příjmy společníků ze závisl. činnosti	652	Zúčtování zákonných rezerv
523	Odměny členům spol. a družstva	652.00	Zúčtování zákonných rezerv
523.00	Odměny členům spol. a družstva	654	Zúčtování ostatních rezerv
524	Zákonné sociální pojištění	654.00	Zúčtování ostatních rezerv
524.00	Zákonné sociální pojištění	655	Zúčtování komplex. nákladů příšt. obd.
525	Ostatní sociální pojištění	655.00	Zúčtování komplex. nákladů příšt. obd.
525.00	Ostatní sociální pojištění	657	Zúčtování oprav k opr.pol. majetku
526	Sociální náklady podnikatele	657.00	Zúčtování oprav k opr.pol. majetku
527	Zákonné sociální náklady	658	Zúčtování zákonných opravných pol.
528	Ostatní sociální náklady	658.00	Zúčtování zákonných opravných pol.
<b>53</b>	<b>Daně a poplatky</b>	659	Zúčtování opravných položek
531	Silniční daň	659.00	Zúčtování opravných položek
531.00	Silniční daň		
532	Daň z nemovitostí		
532.00	Daň z nemovitostí		
538	Ostatní daně a poplatky		
538.00	Ostatní daně a poplatky		
<b>54</b>	<b>Jiné provozní náklady</b>		
541	Zůstatková cena prod. inv. maj.		
541.00	Zůstatková cena prod. inv. maj.		

atd.

atd.

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 6: **Fotodokumentace I - akce reaktor na bioplyn Němčice**



*Zdroj: firma Josef Vach*

Příloha 7: **Fotodokumentace II - akce Olfin Car Hradec Králové**



*Zdroj: firma Josef Vach*



Příloha 8: **Fotodokumentace III - akce Suzuki**



*Zdroj: firma Josef Vach*

Příloha 9: **Fotodokumentace IV - akce Komerční banka**



*Zdroj: firma Josef Vach*



Příloha 10: Fotodokumentace V - akce Aldis Hradec Králové



*Zdroj: firma Josef Vach*

Příloha 11: Fotodokumentace VI - akce drobní zákazníci - gril



*Zdroj: firma Josef Vach*