

Daňová optimalizace a účetní aspekty při přechodu podnikání vybrané fyzické osoby na společnost s ručením omezeným

Lenka Hanáková, BA

Diplomová práce
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lenka Hanáková**
Osobní číslo: **M16585**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Daňová optimalizace a účetní aspekty při přechodu podnikání vybrané fyzické osoby na společnost s ručením omezeným**

Zásady pro zpracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte literární rešerši a zpracujte právní, účetní a daňové souvislosti vztahující se k podnikání fyzických osob a společnosti s ručením omezeným.
- Na základě literární rešerše odborných pramenů porovnejte možnosti přechodu na společnost s ručením omezeným s ohledem na dané aspekty.

II. Praktická část

- Analyzujte současný stav daňových a účetních aspektů podnikající fyzické osoby a proveďte analýzu a vyhodnocení jednotlivých aspektů.
- Proveďte projekt přechodu podnikající fyzické osoby na společnost s ručením omezeným a formulujte způsob daňové optimalizace, účetní aspekty a finanční náklady na změnu stávající právní formy podnikání.
- Na základě shrnutí hlavních zjištění formulujte doporučení k zachování či změně stávající právní formy podnikání.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

EDWARDS, J. D. a kol. Accounting Principles: A Business Perspective, Managerial Accounting. 1. Global Text Project, 2014. ISBN 978-1461130239.

HNÁTEK, Miloslav. Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným. 2. rozšířené vydání. Praha: ESAP, 2017. ISBN 978-80-905899-5-7.

SCOTT, Peter. Accounting for Business. 2nd edition. Oxford University Press: 2017. ISBN 978019871986.

STÁROVÁ, Marta. Accounting theory: lectures and seminars. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2107. ISBN 978-80-213-2745-0.

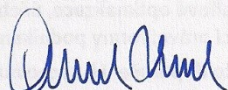
VYCHOPEŇ, Jiří. Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu. 3. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer. 2016. ISBN 978-80-7552-043-2.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Dagmar Podlucká
Ústav financí a účetnictví

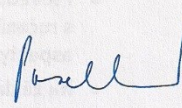
Datum zadání diplomové práce: 15. prosince 2017

Termín odevzdání diplomové práce: 17. dubna 2018

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE


Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užit své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s přípoštou-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na stanovení možné daňové optimalizace a účetních aspektů při přechodu podnikání vybrané fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. Cílem práce je zanalyzovat proces přechodu s následným zhodnocením finančního zatížení jednotlivých možností převodu podnikání. Na základě analýzy současného stavu podnikání bylo provedeno porovnání obou forem podnikání a posouzení vhodnosti změny právní formy podnikání se zaměřením na daňovou optimalizaci. Výsledky této práce slouží jako podklad pro rozhodování vybrané fyzické osoby – podnikatele o změně právní formy podnikání.

Klíčová slova: fyzická osoba, společnost s ručením omezením, daňová evidence, účetnictví

ABSTRACT

The diploma thesis is focused on the determination of possible tax optimization and accounting aspects in the transition of a self-employed person's business to a limited liability company. The aim of thesis is to analyze the proces of transition with subsequent assessment of the financial burden of individual business transfer option. On the basis of an analysis of the current state of the business, there was carried out a comparison of both forms of business and the consideration of the suitability of the change of legal form of business with coverage on tax optimization. The results of this thesis serve as a basis for the decision of chosen self-employed person to change legal form of business.

Keywords: Self-employed person, Limited Liability Company , Single-entry Book-keeping, Accounting

Na tomto místě bych chtěla poděkovat paní Ing. Dagmaře Podlucké za cenné rady, připomínky a odborné vedení mé diplomové práce.

Dále děkuji podnikateli, který mi poskytl veškeré podklady a dovolil mi nahlédnout do nitra jeho podnikání.

Rovněž bych ráda poděkovala také mému manželovi a celé rodině za trpělivost nejen při psaní diplomové práce, ale také po celou dobu mého studia.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD.....	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST.....	12
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH SOUVISLOSTÍ PODNIKÁNÍ.....	13
1.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA PODNIKÁNÍ	13
1.1.1 Právní regulace účetnictví	13
1.1.2 Právní úprava zdaňování	14
1.2 PRÁVNÍ FORMY PODNIKÁNÍ	15
1.2.1 Podnikání fyzické osoby	15
1.2.2 Podnikání formou právnické osoby	15
1.2.3 Povinnost vést účetnictví.....	16
2 FYZICKÁ OSOBA – PODNIKATEL.....	19
2.1 PRÁVNÍ ASPEKTY PODNIKÁNÍ FYZICKÉ OSOBY.....	19
2.2 ÚČETNÍ ASPEKTY PODNIKÁNÍ FYZICKÉ OSOBY.....	19
2.2.1 Daňová evidence	20
2.2.2 Vedení účetnictví	20
2.2.3 Spolupracující osoby.....	21
2.2.4 Přechod z daňové evidence na účetnictví.....	22
2.3 DAŇOVÉ ASPEKTY FYZICKÝCH OSOB.....	23
2.3.1 Způsob zdanění příjmů ze závislé činnosti	24
2.3.2 Předmět a základ daně z příjmů osoby samostatně výdělečně činné	25
2.3.3 Metodika stanovení daně z příjmů osoby samostatně výdělečně činné	26
2.3.4 Odvody pojistného osoby samostatně výdělečně činné	27
2.3.5 Možnosti daňové optimalizace osoby samostatně výdělečně činné	28
3 SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM.....	29
3.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM.....	29
3.1.1 Založení a vznik společnosti	29
3.1.2 Orgány společnosti s ručením omezeným.....	30
3.2 ÚČETNÍ ASPEKTY VZNIKU SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM.....	31
3.3 DAŇOVÉ ASPEKTY SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM.....	32
3.3.1 Předmět a základ daně z příjmů společnosti s ručením omezeným	32
3.3.2 Příjmy společníka a jednatele.....	33
4 SROVNÁNÍ OBOU PRÁVNÍCH FOREM PODNIKÁNÍ	35
4.1 VÝHODY A NEVÝHODY OSOBY SAMOSTATNĚ VÝDĚLEČNĚ ČINNÉ.....	35
4.2 VÝHODY A NEVÝHODY SPOLEČNOSTI S RUČENÍM OMEZENÝM.....	35
5 ZPŮSOBY PŘECHODU NA SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM	37

5.1	PRODEJ OBCHODNÍHO ZÁVODU SPOLEČNOSTI.....	37
5.2	VKLAD OBCHODNÍHO ZÁVODU DO ZÁKLADNÍHO KAPITÁLU	38
5.3	POSTUPNÝ PŘEVOD A PARALELNÍ KOEXISTENCE OBOU FOREM	38
5.4	PŘEHLED DOPADŮ PŘI JEDNOTLIVÝCH ZPŮSOBECH PŘECHODU.....	39
5.4.1	Daňové a účetní aspekty při prodeji obchodního závodu	39
5.4.2	Daňové a účetní aspekty při vkladu obchodního závodu do základního kapitálu	39
5.4.3	Daňové a účetní aspekty při postupném převodu	40
5.5	SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM NA KLÍČ A ASISTOVANÉ ZALOŽENÍ	40
6	SHRNUTÍ POZNATKŮ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	41
II	PRAKTICKÁ ČÁST	42
7	PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉ PODNIKAJÍCÍ FYZICKÉ OSOBY	43
7.1	PŘEDMĚT PODNIKÁNÍ	43
7.2	MOTIVY KE ZMĚNĚ PRÁVNÍ FORMY PODNIKÁNÍ.....	44
8	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU DAŇOVÝCH A ÚČETNÍCH ASPEKTŮ PODNIKATELE.....	45
8.1	ÚČETNÍ HLEDISKA	45
8.1.1	Majetková evidence	45
8.1.2	Přehled závazků	47
8.2	DAŇOVÁ HLEDISKA	47
8.2.1	Základ daně z příjmů.....	48
8.2.2	Výdaje procentem z příjmů.....	51
8.2.3	Povinné sociální a zdravotní pojistné.....	51
8.2.4	Ostatní daňové povinnosti.....	54
9	ANALÝZA DOPADŮ ZMĚNY PRÁVNÍ FORMY PODNIKÁNÍ	55
9.1	VOLBA VHODNÉ SKLADBY VYPLÁCENÍ PŘÍJMŮ Z PODNIKÁNÍ.....	55
9.1.1	Srovnání zátěže daně z příjmů a povinných odvodů.....	64
9.2	PRODEJ OBCHODNÍHO ZÁVODU SPOLEČNOSTI.....	66
9.2.1	Dopady prodeje obchodního závodu na straně podnikatele OSVČ	67
9.2.2	Dopady při koupi obchodního závodu na straně společnosti.....	70
9.3	VKLAD OBCHODNÍHO ZÁVODU DO ZÁKLADNÍHO KAPITÁLU	71
9.3.1	Dopady vkladu obchodního závodu na straně podnikatele OSVČ	72
9.3.2	Dopady vkladu závodu u společnosti.....	73
9.4	PRODEJ MAJETKU SPOLEČNOSTI	74
9.4.1	Dopady prodeje majetku na straně OSVČ	75
9.4.2	Dopady prodeje majetku na straně společnosti.....	78
9.5	VKLAD MAJETKU DO ZÁKLADNÍHO KAPITÁLU OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI	80
9.5.1	Dopady vkladu majetku ze strany společnosti	80

9.6	READY –MADE SPOLEČNOST A ASISTOVANÉ ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI	81
9.7	SROVNÁNÍ DAŇOVÉ ZÁTĚŽE, ÚČETNÍCH ASPEKTŮ A ADMINISTRATIVNÍHO ZATÍŽENÍ	83
10	PROJEKT ZMĚNY PRÁVNÍ FORMY PODNIKÁNÍ VYBRANÉ FYZICKÉ OSOBY	87
10.1	ADMINISTRATIVNÍ POSTUP ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI	88
10.1.1	Zakladatelská listina	88
10.1.2	Živnostenské oprávnění a bankovní účet	88
10.1.3	Zápis do obchodního rejstříku	89
10.2	REGISTRAČNÍ POVINNOSTI	90
10.3	ZÁKLADNÍ POVINNOSTI VYPLÝVAJÍCÍ Z PŘECHODU NA SPOLEČNOST	93
11	REKAPITULACE NÁKLADŮ A ZHODNOCENÍ PŘÍNOSŮ A RIZIK	94
11.1	DOPORUČENÍ K ZACHOVÁNÍ ČI ZMĚNĚ STÁVAJÍCÍ FORMY PODNIKÁNÍ	97
	ZÁVĚR	98
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	100
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	104
	SEZNAM TABULEK	105
	SEZNAM PŘÍLOH	107

ÚVOD

Zamýšlení se nad změnou právní formy podnikání osob samostatně výdělečně činných postihne každého podnikatele, který dosáhne určité hranice rozmachu a stability svého podnikání. Taková transformace představuje další krok k dynamickému rozvoji podnikání fyzické osoby. Každá forma podnikání s sebou však přináší různé formální požadavky, daňové aspekty, účetní povinnosti a v podstatě i hlediska, která je možná definovat jako jisté výhody či nevýhody. Při změně takové právní formy podnikání na obchodní společnost je potřeba tyto okolnosti vyhodnotit, definovat jejich dopady, daňově zvážit a účetně správně zaznamenat. Tímto směrem se ubírá tato práce, která si klade za cíl aplikovat přechod podnikání fyzické osoby – podnikatele na obchodní společnost, konkrétně tedy společnost s ručením omezeným. V práci jsou tak použita reálná data podnikání vybraného podnikatele a je zaměřena na reálné posouzení veškerých aspektů, zejména se zaměřením na daňovou optimalizaci, což poslouží jako podklad pro rozhodování podnikatele o změně právní formy podnikání.

Optimalizace se může jevit jako širokovýkladový pojem bez hraničních definicí. V práci je optimalizace zaměřena na výběr nízkonákladové varianty za využití legálních prostředků pro snížení daně, případně výběr nejvhodnější varianty z hlediska nejnižšího finančního zatížení.

První část práce je tak věnována definici teoretických souvislostí s přechodem na obchodní společnost, počínaje vymezením základních právních předpisů a srovnáním daňové evidence s vedením účetnictví. K provedení co nejvhodnější daňové optimalizace je zapotřebí vymezit jednotlivé daňové a účetní aspekty jak podnikání fyzické osoby, tak v rámci společnosti s ručením omezeným. Následně je další kapitola věnována charakteristice jednotlivých možností přechodu ze živnostenského podnikání fyzické osoby na obchodní společnost. Optimalizace přechodu se týká také nastavení vhodné skladby příjmů podnikatele plynoucí ze společnosti, proto je v práci definována i tato problematika.

K ucelenému teoretickému přehledu je navázáno popisem jednotlivých výhod a nevýhod mezi těmito dvěma právními formami. Jejich jasná formulace totiž může být také podnětem k finálnímu rozhodování podnikatele o změně právní formy.

Druhá část práce je zaměřena prakticky, tedy na aplikaci zjištěných teoretických poznatků na reálnou transformaci právní formy podnikání. Kromě analýzy aktuálních daňových a

účetních aspektů podnikatele nechybí ani vymezení motivů, vedoucích vybraného podnikatele k založení obchodní společnosti a převod svého současného podnikání pod ni.

Následuje kapitola, která rozebírá vhodnou volbu skladby příjmů podnikatele ze společnosti s ručením omezeným, což je komplikováno skutečností, že podnikatel bude jediným zakladatelem i společníkem současně. Výsledky kapitoly zároveň slouží k posouzení vhodnosti převodu podnikání, neboť vyšší nákladové zatížení nebo nižší příjmy ze společnosti oproti samostatně výdělečné činnosti značí, že se změna právní formy nemusí ještě vyplatit.

Samostatná kapitola je pak zaměřena na samotné varianty přechodu na obchodní společnost se zaměřením na daňové i účetní aspekty. Těmi jsou prodej a vklad obchodního závodu či jednotlivých majetkových částí podnikatele a také nabídka již založených společností a jejich odkupu. Pokud je to možné, jsou definovány možnosti daňové optimalizace. Cílem této analytické části je zhodnocení finančních, případně časových nákladů při jednotlivých variantách převodu podnikání a následný výběr té neoptimálnější.

Následně je proveden projekt změny právní formy podnikání vybrané fyzické osoby se zaměřením na administrativní, finanční, případně i časové náklady. Vyústěním analytické části je pak rekapitulace souhrnných nákladů a konečné zhodnocení přechodu podnikání na obchodní společnost.

Rozsáhlejší výpočty a podkladová data potřebná zejména k praktické části práce jsou uvedeny v příloze práce.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem práce je zpracování návrhu vybrané fyzické osoby – podnikatele na přechod na novou formu podnikání – na právnickou osobu. Za tuto právnickou osobu byla zvolena společnost s ručením omezeným na vlastní žádost podnikatele a také proto, že přechod z podnikání osoby samostatně výdělečně činné na společnost s ručením omezeným je nejsnadnějším a nejbližším krokem k rozvoji. Přechod je zpracován s ohledem na co nejoptimálnější daňové zatížení, kdy je optimalizací myšlen výběr nejlepší varianty, která představuje co nejnižší daňovou zátěž. Stejně tak je dílčím cílem zpracování této varianty s ohledem na účetní aspekty, neboť vybraný podnikatel usiluje o co možná nejnižší administrativní zatížení a definování nových účetních povinností. Samotný přechod na společnost s ručením omezeným je zaměřen na vymezení celkových finančních nákladů časového zatížení. Práce slouží jako podklad pro rozhodování vybraného podnikatele o přechodu na jinou formu podnikání a to v nejbližších dvou letech. Optimistická vize podnikatele tkví v představě výhody a vhodnosti přechodu na společnost s ručením omezeným, vzhledem k předpokládanému rozvoji podnikání a budování dobrého jména pod záštitou podnikání v rámci právnické osoby. Dílčím cílem práce je tak na základě zjištěných skutečností formulace doporučení k přechodu na společnost s ručením omezeným nebo zachování stávající formy podnikání.

Teoretická část práce je zpracována na základě literární rešerše odborných pramenů, kde jsou definovány vedle právních daňové a účetní aspekty obou forem podnikání. Stejně tak je provedena jejich komparace a na základě zjištěných poznatků jsou formulovány způsoby přechodu na společnost s ručením omezeným.

V praktické části je na základě účetních výkazů analyzován současný stav daných aspektů podnikatele včetně posledních tří let. Na to jsou pak postupně aplikovány jednotlivé způsoby přechodu na společnost s ručením omezeným a logicky vzájemně porovnávány ve svém daňovém zatížení a účetních předpokladech. Jak již bylo naznačeno, hlavním kritériem výběru případné varianty způsobu pokračování v podnikání jsou finanční a časové náklady vycházející z povinných daňových plateb a sociálních a zdravotních odvodů včetně veškerých výloh.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH SOUVISLOSTÍ PODNIKÁNÍ

Mezi základní lidská práva a svobody, které jsou zakotvené ústavně i v mezinárodní rovině patří právo podnikat, právo získávat prostředky k obživě vlastní prací. Základní a zároveň tradiční chápání podnikání jako takového směřují do oblasti obchodního práva a s tím souvisejícím pojmům obchod a obchodník.

1.1 Právní úprava podnikání

Ještě do konce roku 2013 byla právní úprava podnikání upravována zejména obchodním zákoníkem – zákonem č. 513/1991 Sb., který však byl od uvedeného roku převeden do režimu občanského zákona, nicméně samotný pojem podnikání je ukotven v zákoně o živnostenském podnikání. Následující výčet právních norem zahrnuje nejen právní úpravu, která je věnována podnikání konkrétně, ale budou zmíněny i ty právní normy, které se podnikatelské činnosti všeobecně dotýkají.

Primární právní normou zastřešující možnost volby podnikání jako činnosti, na základě které bude daný jedinec získávat svůj příjem, je především tedy občanský zákoník, následovaný zákonem o obchodních korporacích a družstvech. Důležité je však vymezení těch právních předpisů, které upravují činnosti podnikání konkrétně, například zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „živnostenský zákon“), neboť na jeho základě podniká převážná většina osob samostatně výdělečně činných.

Stručné zmínění zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, je zde zcela nezbytné.

Ve výčtu jednotlivých právních norem jako základ pro podnikání v obecném slova smyslu je možné pokračovat ještě dlouhým taxativním výčtem, nicméně primárním cílem této podkapitoly bylo zmínit ty nejdůležitější a nejčastější právní předpisy, které upravují právo podnikat ať už jako fyzická osoba či jako obchodní korporace.

1.1.1 Právní regulace účetnictví

Samostatná podkapitola je věnována právní regulaci účetnictví jako takového, neboť účetnictví fyzických i právnických osob patří k hlavní náplni práce a bude se o ně opírat po celou dobu. Z jednoduchého pohledu lze shrnout právní systém regulace účetnictví v České republice na regulaci za pomoci zákonů, nařízení vlády, vyhlášek a dalších právních aktů (Mülerová a Šindelář, 2014, s. 16), přičemž základní právní normou je zákon o účetnictví,

který platí pro všechny typy účetních jednotek. Ten vymezuje předmět účetnictví jako takový včetně účetního období, definuje povinnosti vztahující se k účetním dokladům, zápisům i rozsahu vedení účetnictví.

V souvislosti s tímto zákonem Ministerstvo financí ČR vydává prováděcí vyhlášky, které jsou sestavovány pro samostatné typy účetních jednotek a přibližují další povinné náležitosti, metody, postupy a způsoby vedení účetnictví tak, aby účetní závěrka vykazovala finanční situaci účetní jednotky a její hospodaření (Mrkosová, 2017, s. 12). V rámci obsahové náplně této práce je důležité zdůraznit zejména:

- vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- vyhlášku č. 325/2015 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 36).

Pro úplnost je třeba neopomenout ani české účetní standardy, které, jak jednoduše vysvětluje Mrkosová (2017, s. 62), ve svých 23 účetních standardech pro podnikatele objasňují postupy účtování jednotlivých oblastí účetnictví. Rozpracovávají tak účetní metody a postupy účtování v konkrétních případech a v rámci jisté skupiny majetku.

Zákon o účetnictví také definuje účetní jednotky, které jsou povinny postupovat podle mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards - IAS), respektive jsou povinny používat mezinárodní standardy účetního výaznictví (International Financial Reporting Standards - IFRS) (Müllerová a Šindelář, 2014, s. 21).

Neméně důležitým souborem pravidel a jiných podmínek jsou vnitřní účetní směrnice každé účetní jednotky. Tyto následně upravují vlastní podmínky v rámci účetní jednotky podle výše jmenovaných právních předpisů.

1.1.2 Právní úprava zdaňování

Cílem podkapitoly je stručné a výstižné shrnutí právních předpisů týkající se zdaňování podnikání fyzických osob i činnosti v rámci společnosti s ručením omezením, neboť budou provázet celou práci. Významným právním předpisem je zde zákon o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., dále jen „ZDP“), který upravuje související zdaňování příjmů jak právnických, tak právnických osob. Stejně tak předpis č. 280/2009 Sb., daňový řád, týkající

se postupu správců daní a práv a povinností všech subjektů při správě daní. Dále je třeba zdůraznit zákon o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále také jako „ZDPH“), zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a stejně tak se podnikání fyzických osob či činnosti obchodních korporací dotýká zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

1.2 Právní formy podnikání

Jak uvádí Novotný a Šašek (2017, s. 15), podnikatelem jako takovým je „...ten, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku.“ Podnikatelem tak dle stejných autorů mohou být fyzické i právnické osoby, kdy právnické osoby vymezuje občanský zákoník jako organizovaný útvar s právní osobností. Kromě toho je na místě vysvětlení pojmu obchodního závodu, jak jej definuje občanský zákoník – organizovaný soubor jmění, který podnikateli slouží k provozování jeho činnosti (BusinessInfo, ©2015). Část obchodního závodu je pak vymezena jako samostatně fungující celek oddělený od obchodního závodu.

Pro úplnost je potřeba definovat pojem provozovny, kterým je prostor k podnikání, ve kterém je živnost provozována, místem podnikání pak konkrétní adresa, odkud je řízena podnikatelská činnost.

1.2.1 Podnikání fyzické osoby

Podnikatelem se v tradičním pojetí navzdory odborným definicím myslí zejména podnikání formou fyzické osoby, které je u nás velmi rozšířeno. Zákon o daních z příjmů definuje formu podnikání jako podnikání v rámci osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“), pokud má tato fyzická osoba příjmy ze samostatné činnosti, tj. z podnikání. (Ondřej, 2017, s. 30)

1.2.2 Podnikání formou právnické osoby

Ondřej (2017, s. 31) také přehledně vysvětluje, že podnikání prostřednictvím právnické osoby upravuje také zákon o obchodních korporacích, který nabízí fyzickým i právnickým osobám možnost kooperace v obchodní společnosti nebo družstvu. Obchodní korporace jako takové mohou, ale nemusí být založeny za účelem podnikání. Pro účely této práce však bude

posuzována pouze činnost právnických osob založených za účelem podnikání, respektive za účelem dosažení zisku.

Základním členěním obchodních korporací je členění na společnosti osobní – veřejná obchodní společnost a komanditní společnost – a společnosti kapitálové, mezi které je řazena společnost s ručením omezeným a akciová společnost.

K druhým jmenovaným jsou řazeny také evropské společnosti a evropská hospodářská zájmová sdružení, prostřednictvím kterých je umožněno přeshraniční podnikání v rámci Evropské unie. (Novotný a Šašek, 2017, s. 34) Dále zákon o obchodních korporacích mezi družstva řadí i evropské družstevní společnosti.

1.2.3 Povinnost vést účetnictví

Podle Edwardse et al. (2014, s. 21) je vedení účetnictví proces, který přesahuje jeho rozsah. Tento výrok komentuje tím, že nejde jen o vedení účetnictví jako takové, ale jde o celkovou analýzu a interpretaci finančních informací, přípravu účetní závěrky a ve své podstatě napomáhá k přípravě prognóz a rozpočtů. Povinnost vést účetnictví vyplývá přímo ze zákona o účetnictví. Účetní jednotky vedou účetnictví po celou dobu své existence nepřetržitě, přičemž právnické osoby jsou povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku (Mrkosová, 2017, s. 14). Zde je vhodné specifikovat pojem účetních jednotek. Těmi jsou zákonem taxativně definované subjekty. Z nich je nejčastěji možné se setkat například s:

- právnickými osobami se sídlem území České republiky,
- konkrétně vymezenými typy fyzických osob při splnění zákonem definovaných podmínek,
- organizačními složkami státu.

Podmínky se dále liší také vzhledem k rozsahu vedení účetnictví, kdy jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu (Mrkosová, 2017, s. 14).

V plném rozsahu musí účetní jednotka vést povinně deník, hlavní knihu, deník analytických a podrozvahových účtů.

Zjednodušený rozsah vedení účetnictví pro podnikatele umožňuje spojit účtování v deníku s hlavní knihou, není zde nutné účtovat o rezervách a opravných položkách¹, ani například používat analytické a podrozvahové účty (Salachová a Vítek, 2013).

Novela zákona o účetnictví přinesla od roku 2016 novinku v podobě rozlišování účetních jednotek dle kategorie. Každá tato kategorie pak účetním jednotkám určuje způsob vedení účetnictví, jeho rozsah, obsah účetní závěrky apod. (SP Audit, ©2015). Následující tabulka (Tab. 1.) obsahuje přehled zmíněného. Účetní jednotka vyhodnotí dosažení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií pro své zařazení do příslušné kategorie:

Tab. 1. Kategorie účetních jednotek dle zákona o účetnictví (SP Audit, ©2015; vlastní zpracování)

Kategorie účetních jednotek	Aktiva celkem (netto)	Čistý obrat / rok	Průměrný počet zaměstnanců/účetní období
Mikro	9 000 000 Kč	18 000 000 Kč	10
Malá	100 000 000 Kč	200 000 000 Kč	50
Střední	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250
Velká*	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250

* vždy Vybrané účetní jednotky a Subjekty veřejného zájmu

V tabulce 2 (Tab. 2.) je přehledně znázorněno, které povinnosti v oblasti vedení účetnictví se týká konkrétní kategorie účetních jednotek, včetně obsahu účetních závěrky.

¹ Pokud tak nestanoví zvláštní zákon.

Tab. 2. Účetní povinnosti dle kategorizace účetních jednotek (Kadlec, 2015; vlastní zpracování)

Povinnosti/kategorie	Mikro	Malé	Střední	Velké
Zjednodušený rozsah vedení účetnictví	Pokud nemají povinnost ověření závěrky auditorem	Pokud nemají povinnost ověření závěrky auditorem	ne	ne
Rozvaha	ano	ano	ano	ano
Výkaz zisku a ztráty	ano	ano	ano	ano
Příloha	ano	ano	ano	ano
Přehled o peněžních tocích	Nepovinné	Nepovinné	Povinné	Povinné
Přehled o změnách vlastního kapitálu	Nepovinné	Nepovinné	Povinné	Povinné
Výroční zpráva	Pokud mají povinnost ověření závěrky auditorem	Pokud mají povinnost ověření závěrky auditorem	Pokud mají povinnost ověření závěrky auditorem	Pokud mají povinnost ověření závěrky auditorem
Ověření závěrky auditorem	Nepovinné	Za splnění zákonných podmínek povinné	Povinné	Povinné

K povinnosti vydávání výroční zprávy je třeba dodat, že mikro, malé a střední účetní jednotky nemají povinnost uvádět nefinanční informace.

2 FYZICKÁ OSOBA – PODNIKATEL

Kapitola se bude zabývat právními, účetními a daňovými souvislostmi podnikání fyzické osoby jako osoby samostatně výdělečně činné. Cílem kapitoly je definování hlavních aspektů, které jsou při změně této formy podnikání na podnikání v rámci obchodní společnosti nejvíce ovlivněny a následně měněny.

2.1 Právní aspekty podnikání fyzické osoby

Strouhal (2014, s. 47) přehledně definuje příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti na základě § 7 tohoto zákona jako příjmy:

- ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- příjmy ze živnosti – podnikání upraveno živnostenským zákonem,
- příjmy z jiného podnikání dle zvláštních předpisů - zde lze vyjmenovat například daňové poradce, veterináře, lékaře apod., kteří jsou většinou sdruženi v profesních komorách na základě členství (Salachová a Vítek, 2013, s. 15),
- podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku,
- příjmy z průmyslového či jiného duševního vlastnictví, autorských práv,
- příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních právních předpisů.

Pro ucelení tematiky je potřeba objasnit i zmíněnou jinou samostatně výdělečnou činnost, jejíž příjmy též spadají do předmětu daně z příjmů OSVČ. Jsou jimi příjmy z autorských či průmyslových práv, příjmy z nájmu majetku, který je zařazen do obchodního majetku a příjmy z jiného podnikání dle zvláštních právních předpisů (zákon č. 586/1992 Sb., 2018).

2.2 Účetní aspekty podnikání fyzické osoby

Fyzická osoba jako osoba samostatně výdělečně činná je dle zákonem stanovených podmínek povinna vést daňovou evidenci, případně účetnictví. Rozdíly mezi těmito způsoby budou popsány následně. Stejně tak je pro řádné naplnění stanoveného cíle definování účetních aspektů (možno řadit do podkapitoly daňových aspektů, nicméně pro účely této práce není toto konkrétní začlenění do podkapitoly významné) OSVČ nutné definovat i institut spolupracující osoby.

2.2.1 Daňová evidence

Pro podnikatele, kteří nejsou účetními jednotkami, platí ze zákona o účetnictví povinnost vedení daňové evidence. ZDP v § 7 pak dále stanovuje, že toto platí pro podnikající fyzické osoby, které uplatňují výdaje procentem z příjmů nebo nemají stanovenou paušální daň.

Hakalová a Pšenková (2017, s. 11) připomínají, že od roku 2013, kdy došlo k legislativní úpravě, je dosavadní povinnost vedení jednoduchého účetnictví zrušena a nahrazena povinností vést daňovou evidenci, jejíž právní ukotvení leží v zákoně o daních z příjmů. Nutno dodat, že zákon neupravuje, jako formou a způsobem by měla být daňová evidence vedena. Zákon o daních z příjmů stanoví pouze její obsah.

Účelem vedení daňové evidence je zajištění podkladů pro zjištění základu daně z příjmů. Za tímto záměrem daňová evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích a majetku a dlužích podnikatele. S tím souvisí povinnost správného vykazování daňových a nedaňových příjmů a výdajů. Daňová evidence zároveň slouží jako zdroj informací o vlastním podnikání.

Pro řádné a správné vedení daňové evidence lze použít například v rámci evidence příjmů a výdajů vedení peněžního deníku, dále knihu pohledávek a závazků, stejně jako jednotlivé evidence majetku, případně knihu jízd a jiné evidence (Klimešová, 2014, s. 74).

2.2.2 Vedení účetnictví

Zákon o účetnictví definuje ty účetní jednotky v rámci fyzických osob, které jsou povinny vést účetnictví (Novotný a Šašek, 2017, s. 31):

- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,²
- podnikající fyzické osoby, pokud jejich obrat dle zákona o daních z příjmů přesáhl částku 25 mil. Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok,
- fyzické osoby, jenž vedou účetnictví dle svého rozhodnutí,
- fyzické osoby, kterým tuto povinnost ukládá zvláštní právní předpis.

² Do obchodního rejstříku se zapisují podnikatelé, kteří mají bydliště v České republice, případně podnikají na území České republiky a požádají o zápis – podmínky jsou upraveny v zákoně č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících.

Základním principem vedení účetnictví je podvojně účtování o skutečném stavu a pohybu majetku a závazků, nákladech a výnosech a zjišťování výsledku hospodaření (Mrkosová, 2017).

2.2.3 Spolupracující osoby

V současném právním režimu není možné, aby podnikatel – fyzická osoba zaměstnal svou manželku/manžela.³ Je však možné využít institutu spolupracující osoby. ZDP v § 13 definuje spolupracující osoby taxativně jako spolupracujícího manžela, spolupracující osobu žijící s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti a člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu.

Účelem používání institutu spolupracující osoby je zejména možnost rozdělení příjmů dosažených v podnikání či jiné samostatně výdělečné činnosti stanovené ZDP a výdajů na tyto spolupracující osoby (Hakalová a Pšenková, 2016, s. 22). Spolupracující osoba tedy stejně jako osoba samostatně výdělečně činná podává daňová přiznání a přehledy o příjmech a výdajích. Vůči zdravotní pojišťovně, správě sociálního zabezpečení, finančnímu úřadu a jiným orgánům tak vystupuje stejně jako OSVČ. Nutno upozornit, že pod stejným identifikačním číslem jako podnikatel, pouze v případě komunikace s finančním úřadem pod přiděleným daňovým identifikačním číslem.

Pro řádné ucelení podkapitoly je nutné připomenout také další ustanovení zákona o daních z příjmů, konkrétně pak § 13, odst. 2, který upravuje rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu a odst. 3, který upravuje toto rozdělení pouze na manžela.

³ Zákoník práce, ust. § 318 - Pro další použití tohoto institutu v následné části práce bude používáno pouze slovo *manžel*, stejně jako tuto problematiku definuje ZDP.

Tab. 3. Rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osoby (Zákon č. 586/1992 Sb., 2017, vlastní zpracování)

Rozdělení příjmů/ výdajů na spolupracující osobu	Maximální podíl příjmů a výdajů	Maximální výše za zdaňovací období	Maximální výše za kalendářní měsíc
Manžel	ne více než 50 %	540 000 Kč	180 000 Kč
Ostatní spolupracující osoby	ne více než 30 %	45 000 Kč	15 000 Kč

Dušek a Sedláček (2016, s. 23) pak ještě vedle zákona zdůrazňují, že podíl na příjmech a výdajích pro spolupracující osoby musí být stejný. To znamená, že je nutné uplatnit vždy stejné procento příjmů jako výdajů.

2.2.4 Přechod z daňové evidence na účetnictví

Ať už podnikatele nutí do přechodu z daňové evidence na účetnictví zákon či se tak rozhoduje dobrovolně, je důležité věnovat tomuto kroku dostatečnou pozornost, neboť zákon o účetnictví v § 4, odst. 7 (BusinessCenter, ©2018) stanoví, že „S výjimkou ukončení činnosti mohou účetní jednotky.....ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí 5 po sobě jdoucích účetních období, ve kterých vedly účetnictví.“

Dušek a Sedláček (2016, s. 96) v první řadě poukazují na zákonná ustanovení, kdy se podnikatelovo jednání při přechodu z daňové evidence na účetnictví opírá o Přílohu č. 2 ZDP. Dále dodávají, že tento přechod má většinou negativní dopad z hlediska daňového zatížení – je nutné dodanit zásoby na skladě, neuhrazené pohledávky, ceniny a poskytnuté zálohy. Zároveň se odečítají neuhrazené dluhy a přijaté zálohy. Z hlediska daňové optimalizace je však možné přistoupit k libovolnému rozložení daňového dopadu do 9 zdaňovacích období, přičemž ZDP neukládá povinnost rovnoměrného zahrnování do základu daně (Skálová, 2015).

Hakalová a Pšenková (2016, s. 100) teoreticky rozdělují postup přechodu z časového hlediska na dvě fáze. Konkrétně na činnosti a úpravy nutné k prvnímu dni přechodu a činnosti nutné k poslednímu dni účetního období již při vedení účetnictví. Zároveň také zdůrazňují nutnost řádné přípravy a nepodcenění procesu přechodu. V tomto směru tak lze navázat vyhláškou pro účetní jednotky, která pak v ustanovení § 61b definuje metodu přechodu z daňové evidence na účetnictví. V první fázi je potřeba zjistit aktuální stavy veškerých složek majetku a závazků. Tato fáze také zahrnuje vytvoření účtového rozvrhu

pro podnikatele a interní směrnice. Další povinností je sestavení zahajovací rozvahy a otevřít povinné účetní knihy včetně prvotního rozepsání počátečních stavů na účty aktiv a pasiv. Zde je nezbytné upozornit, že po zaúčtování počátečních zůstatků vznikne rozdíl mezi hodnotou aktiv a pasiv. V praxi se tento rozdíl vyrovnává přes Účet individuálního podnikatele. Druhá fáze pak obsahuje nutnost úpravy základu daně, jak bylo zmíněno výše (Hakalová a Pšenková, 2017).

2.3 Daňové aspekty fyzických osob

Následující kapitola bude věnována daním z příjmů a povinným sociálním a zdravotním odvodům osoby samostatně výdělečně činné a fyzických osob mající příjmy ze závislé činnosti. Pozornost bude zaměřena také na spolupracující osoby, neboť je s nimi tato problematika úzce spjata.

Pro obecný přehled je třeba jasně definovat předmět daně z příjmů fyzických osob. Toto upravuje ustanovení § 6 – § 10 ZDP (Vančurová a Slintáková, 2017):

- příjmy ze závislé činnosti (§ 6)
- příjmy ze samostatné činnosti (§ 7)
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8)
- příjmy z nájmu (§ 9)
- příjmy z ostatní (§ 10).

Tyto dílčí základy daně po sečtení dle zákonných principů tvoří finální základ daně (dále také jako „ZD“). Dále může poplatník využívat možnosti daňových odpočtů, slev na dani či daňového zvýhodnění. Vše závisí na podmínkách definovaných v ZDP. Následující tabulka obsahuje základní přehled možných odpočtů, slev a daňových zvýhodnění.

Tab. 4. Možnosti optimalizace daně z příjmů platné pro rok 2017 (Zákon č. 586/1992 Sb., 2017; vlastní zpracování)

Nezdanitelné části od ZD	Hodnota a základní podmínky
Bezúplatná plnění	hodnota < 2 % ZD nebo min. 1 000 Kč; v úhrnu max. 15 % ze ZD odběr krve 3 000 Kč odběr orgánu od žijícího dárce 20 000 Kč
Úroky z úvěru	max. 300 000 Kč/rok

Penzijní pojištění nebo spoření	celkově zaplacené příspěvky snížené o 12 000 Kč, max. do výše 24 000 Kč/rok
Životní pojištění	max. 24 000 Kč/rok; smlouva 5 let; čerpání nejdříve v 60 letech
Členské příspěvky	max. 1,5 % příjmů = max. 3 000 Kč
Úhrady za zkoušky	max. 10 000 Kč (jinak u ZTP)
Odečitatelné položky od ZD	Hodnota a základní podmínky
Daňová ztráta	Jakákoliv výše po dobu 5 po sobě jdoucích období
Výzkum a vývoj	Kalkulace dle zákonných podmínek
Slevy na dani	Hodnota a základní podmínky
Na poplatníka	24 840 Kč
Na manžela	24 840 Kč (příjmy nižší než 68 000 Kč); jinak pokud je ZTP
Na studenta	4 020 Kč (opět za splnění zákonných podmínek)
ZTP/P; invalidní důchod	16 140 Kč; 2 520 Kč a dále rozlišováno dle stupně invalidity
Na zaměstnance	pokud je zaměstnanec ZTP
Daňové zvýhodnění	Hodnota (podmínka společné domácnosti a vyživování dítěte, věk a soustavná příprava na budoucí povolání)
1., 2. a 3. dítě	15 204 Kč; 19 404 Kč; 24 204 Kč
1., 2. a 3. dítě ZTP	30 404 Kč; 368 808 Kč; 48 408 Kč

2.3.1 Způsob zdanění příjmů ze závislé činnosti

Závislá činnost dle ZDP znamená současný nebo dřívější pracovněprávní, služební či členský poměr a funkční požitky, dále práce členů družstva, společníka ve společnosti s ručením omezeným a komanditisty. Daň z příjmů ze závislé činnosti je strhávána formou zálohové či srážkové daně prostřednictvím zaměstnavatele. Rozhodující je vždy druh pracovního úvazku, v této práci bude přiblížena problematika příjmů ze závislé činnosti při hlavním pracovním poměru. Základ daně se v tomto případě rovná hrubé mzdě navýšené o sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem, tedy o 35 %. Následně jsou odečítány nezdanitelné části základu daně (dle § 15 ZDP), výsledek zdaněn sazbou 15 %. Tato daň je ponížena o slevy a daňová zvýhodnění na dítě. Ve výsledku pak po ročním zúčtování daně prováděné zaměstnavatelem nebo po podání daňového přiznání a odečtení zaplacených záloh vzniká poplatníkovi přeplatek či nedoplatek (Vančurová a Slintáková, 2017).

Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 38a definuje podmínky pro frekvenci a výši záloh pro OSVČ a právnické osoby.⁴ Zálohy se stanovují dle poslední známé daňové povinnosti, respektive za předcházející zdaňovací období. Jestliže daňová povinnost poplatníka byla do výše 30 000 Kč, zálohy neplatí. V rozmezí 30 000 Kč – 150 000 Kč je povinné platit zálohy pololetně ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti a nad uvedenou hranici a výše platí čtvrtletní období platby záloh ve 25 % poslední známé daňové povinnosti. Toto je potřeba mít také na paměti a případně s povinnými pololetními nebo čtvrtletními výdaji kalkulovat.

2.3.2 Předmět a základ daně z příjmů osoby samostatně výdělečně činné

Jak uvádí Vančurová a Slintáková (2017), jsou příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP) druhým nejvýznamnějším a nejběžnějším druhem příjmů fyzických osob.

ZDP jasně uvádí, že základem daně jsou příjmy uvedené v předchozí podkapitole (2.1 *Právní aspekty podnikání fyzické osoby*) snížené o výdaje na jejich dosažení, zajištění či udržení. Ustanovení § 23 stejného zákona pak ještě upřesňuje, že „...u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady, rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“ Rozdíl mezi příjmy a výdaji, tedy výsledek hospodaření jako rozdíl mezi náklady a výnosy se případně zvyšuje o zákonem vymezené částky, stejně jako se snižuje o částky odpovídající podmínkám dle zákona.

Autorky Vančurová a Slintáková (2017) upozorňují na možnost uplatnění paušálních výdajů nejen jako na jednu ze způsobů úpravy základu daně, ale také jako na jednu z variant daňové optimalizace. Uplatnění paušálních výdajů, respektive výdajů jako procento z příjmů závisí na předmětu příjmů. Následující tabulka přehledně ukazuje možnou procentní výši při konkrétním podnikatelském zařazení a maximální částku, do které lze tuto procentní výši uplatnit.

⁴ Neboť se toto netýká příjmů dle § 6 ZDP, pokud tyto příjmy netvoří více než jednu polovinu celkového základu daně.

Tab. 5. Možnosti využití paušálních výdajů u příjmů ze samostatné činnosti do roku 2017 a v roce 2018 (Štohl, 2017; vlastní zpracování)

Druh příjmů	Uplatnitelné % z příjmů do 2017 i od 2018	Maximální částka do roku 2017	Maximální částka 2018
Ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství; Živnost řemeslná	80 %	1 600 000 Kč	800 000 Kč
Živnostenské podnikání	60 %	1 200 000 Kč	600 000 Kč
Jiné podnikání	40 %	800 000 Kč	400 000 Kč
Nájem majetku zařazeného v obchodním majetku	30 %	600 000 Kč	300 000 Kč

Tabulka obsahuje údaje platné do roku 2017 a od roku 2018, neboť došlo k novelizaci zákona ke změně pravidel v ZDP a rok 2017 se tak stal rokem přechodným, kdy si poplatník může zvolit, který výdajový limit uplatní. Nicméně přitom musí brát ohled na nová pravidla týkající se uplatňování slev na dani a daňových zvýhodnění. Uplatnitelné procento z příjmů zůstává nezměněné, mění se maximálně uplatnitelná částka.

Při uplatňování výdajů procentem z příjmů je u příjmů za rok 2017 možné volit mezi danými variantami (Tab. 2.). Přitom je však třeba mít na paměti, že při volbě nižších limitů je možné uplatnit slevu na manžela i daňové zvýhodnění na dítě. Při volbě vyšších limitů toto neplatí a zmíněné možnosti daňové optimalizace není možné použít (Vančurová a Slintáková, 2017).

2.3.3 Metodika stanovení daně z příjmů osoby samostatně výdělečně činné

V první řadě je třeba opět připomenout, že sazba daně z příjmů OSVČ je stejná jako u fyzických osob při závislé činnosti, tedy 15 %.

ZDP umožňuje dále uplatnění základní slevy na poplatníka, slevy na manžela, ovšem pozor, jestliže manželovy příjmy za zdaňovací období přesáhnou 68 000 Kč, nemůže poplatník této slevy využít. Stejně tak je možné kalkulovat se slevou za umístění dítěte, daňovým zvýhodněním na vyživované děti a neméně důležitou položkou je aktuálně sleva na evidenci tržeb, uplatňovaná v daňovém přiznání (ZDP, 2018).

Štohl (2017) poukazuje na zákonnou skutečnost, že při uplatňování procenta z příjmů nemůže poplatník uplatnit slevu na manželku ani na děti. S tímto faktem je potřeba počítat

a při daňové optimalizaci, tedy snaze o nižší daňovou zátěž, je třeba pozorně kalkulovat. Dále upozorňuje, že v případě využití manžela jako spolupracující osoby není možné si na tohoto manžela nárokovat slevu na dani.

Ve finále se tak rozdíl mezi příjmy a výdaji, případně výsledek hospodaření upravují o tyto atributy a zdaní příslušnou sazbou.

2.3.4 Odvody pojistného osoby samostatně výdělečně činné

Při splnění zákonných podmínek je osoba samostatně výdělečně činná povinna účastnit se důchodového pojištění a plateb příspěvků na státní politiku zaměstnanosti. Zde je na místě zmínit ustanovení zákona o důchodovém pojištění (Zákon č. 155/1995 Sb., 2017), který tuto politiku upravuje. Pro účely této práce je důležitý také dodatek, že výkonem samostatně výdělečné činnosti tento zákon rozumí kromě jiného provozování živnosti na základě živnostenského oprávnění (Hakalová a Pšenková, 2017).

Klimešová (2014) pak jasně zdůrazňuje, že je v rámci sociálního pojištění OSVČ důležité rozlišování hlavní a vedlejší výdělečné činnosti. OSVČ vykonává vedlejší činnost po splnění zákonem definovaných podmínek. Proti tomu vykonává hlavní činnost, jestliže neprokáže splnění podmínek pro výkon vedlejší samostatně výdělečné činnosti.

Zákon o nemocenském pojištění (Zákon č. 187/2006 Sb., 2018) neukládá přímou povinnost OSVČ účastnit se plateb nemocenského pojištění – tyto platby jsou dobrovolné.

Metodika výpočtu sociálního pojištění (tím je myšleno důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti) je definována na základě stanovených vyměřovacích základů a procentní výše. Pro OSVČ platí rozhodné období kalendářní rok formou záloh a pojistné je placeno ve výši 29,2 %, z čehož 28 % spadá na důchodové pojištění a 1,2 % na státní politiku zaměstnanosti. Vyměřovací základ OSVČ se stanoví z údajů v daňové evidenci jako 50 % částky, o kterou příjmy přesahují výdaje (ČSSZ, 2017).

Tyto informace se týkají také spolupracujících osob, zejména pokud vykonávají hlavní činnost. Těm totiž vzniká povinnost záloh na zdravotním a sociálním pojištění. K tomuto je potřeba přistupovat obezřetně zejména při zaměření na daňovou optimalizaci, neboť výše záloh hrazených spolupracující osobou může být při politice daňové optimalizace často kontraproduktivní. Klimešová (2014) uvádí, že právě z tohoto důvodu většina spolupracujících osob přistupuje k volbě tohoto institutu jako vedlejší činnosti.

Zálohy na každý kalendářní rok se stanoví z přehledu o příjmech a výdajích, které má OSVČ povinnost podat na příslušný odbor správy sociálního zabezpečení. Při výkonu své činnosti je povinna platit zálohy za každý měsíc, kdy samostatně výdělečnou činnost provozovala (Hakalová a Pšenková, 2016, s. 64).

Neméně důležitá je i povinnost odvodů na zdravotní pojištění, které v současné době činí 13,5 % z vyměřovacího základu. Ženíšková (2018) dále připomíná, že pokud je vyměřovací základ nižší než minimální vyměřovací základ, pak je roven tomuto minimálnímu. Z toho plyne, že pro současný rok 2018 je minimální měsíční zálohou v případě podnikání v činnosti samostatně výdělečné 2 024 Kč. Toto pojistné je placeno zálohově a jako doplatky pojistného. Doplatky jsou určovány rozdílem mezi zálohami a skutečnou výší pojistného na základě Přehledu o příjmech a výdajích.

2.3.5 Možnosti daňové optimalizace osoby samostatně výdělečně činné

Ačkoliv hlavní výsledky teoretického vymezení daňových povinností a povinných odvodů OSVČ byly průběžně připomínány v této kapitole, je vhodné ještě uceleně připomenout některé z nich. Z hlediska daňové optimalizace, tedy ve smyslu co nejnižšího daňového zatížení a následných výdajů je pro OSVČ nejvhodnější z dlouhodobějšího hlediska zvolit výhodnější variantu mezi uplatňováním skutečných výdajů a volbou paušálních výdajů. Dušek a Sedláček (2015) zdůrazňují, že je také vhodné si uvědomovat, že existují položky, které nelze při daňové optimalizaci přenést do příštího období. Těmi jsou zejména tedy slevy na dani, odčitatelné položky, případně uplatňování daňové ztráty dle zákonných podmínek. Toto se týká také zvážení varianty uplatňování skutečných výdajů či paušálu na automobil. Zmínění autoři také přidávají zajímavou poznámku – možnosti poskytnutí daňově uznatelných darů – ovšem opět za předpokladu volby optimální varianty.

3 SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM

Ačkoliv tak již bylo řečeno v předchozích kapitolách, je dobré připomenout pro rychlou orientaci v jednotlivých formách podnikání, že s. r. o. je dle zákona řazena mezi společnosti kapitálové. Josková et al. (2015, s. 10) tento fakt vysvětluje tím, že v popředí zájmu vklad společníka, ne jen jeho osobní kvality. Autoři tak naznačují, že se v tomto směru společnost s ručením omezeným „v některých aspektech přibližuje společností osobním“ (Josková et al., 2015, s. 10).

Hejda et al. (2015) dodává, že byť slovo korporace samo o sobě předurčuje spolupráci či společenství alespoň dvou osob, zákon připouští, aby obchodní korporace byla právnickou osobou i o jediném společníkovi. Zároveň platí, že jedna fyzická osoba může být jediným společníkem nejvýše tří společností s ručením omezeným. Na druhou stranu v současné době neexistuje zákonné omezení maximálního počtu společníků.

Základním znakem této formy podnikání je omezené ručení společníků za závazky. ZOK definuje míru ručení všech společníků za závazky společně a nerozdílně do výše úhrnu nesplacených vkladů společníků podle stavu zapsaném v obchodním rejstříku. Povinným základním kapitálem je dle právní úpravy možná i jen zanedbatelná korunová částka, odpovídající zákonné vkladové povinnosti (Skálová, 2015). Nutno dodat, že zákon definuje povinnost zřídit předepsané orgány, stejně jako právo na zřízení dalších.

3.1 Právní úprava společnosti s ručením omezeným

Kromě ZOK upravuje problematiku právnických osob nový občanský zákoník. Zákonná ustanovení týkající se společnosti s ručením omezeným tak nejsou soustředěna do jednoho právního předpisu a proto platí, že jestliže dojde ke střetu ve smyslu právní úpravy stejné problematiky v obou předpisech, má přednost ZOK (Josková et al., 2015, s. 13).

3.1.1 Založení a vznik společnosti

Jak napovídá název této podkapitoly, skutečnému vzniku společnosti s ručením omezeným předchází dvě na sebe navazující fáze – založení a následný vznik společnosti. Založení společnosti probíhá prostřednictvím uzavření společenské smlouvy, respektive v případě jediného zakladatele zakladatelské listiny. Povinností je její sepsání formou notářského zápisu včetně všech zákonných náležitostí. Právo volby osoby notáře náleží čistě zakladateli. Zde je nutno počítat s případnými individuálními cenovými hladinami jednotlivých notářů

za potřebné úkony (Josková et al., 2015). Dalším důležitým krokem je volba názvu firmy, pod kterou bude společnost zapsána také v obchodním rejstříku. Ta musí být nezaměnitelná s jinou firmou a zároveň nesmí být klamavá (NOZ, 2018).

Dalšími náklady, se kterými je nutno počítat, jsou náklady spojené s osobou znalce, která je potřebná pro ocenění majetku zejména při vkladu do společnosti. Opět platí, že i tuto osobu může společnost vybrat sama ze seznamu znalců. I znalci přísluší odměna za vykonané služby a úkony. Stejně tak je třeba myslet na odměny správci vkladů, kterým je osoba pověřená k přijímání a správě vkladů. Předmětem vkladu může být totiž jak peněžitý, tak nepeněžitý vklad (Vychopeň, 2016). ZOK ukládá povinnost před vznikem společnosti tyto nepeněžité vklady vnést do společnosti docela a vklady peněžité splatit alespoň ve výši 30 % na zvláštní bankovní účet pod správou správce vkladů.

Je-li potřeba vykonat úkony spojené s činností společnosti ještě před jejím samotným vznikem, respektive před jejím zápisem do obchodního rejstříku, může tak jejím jménem jednat kdokoli, kdo jedná zřejmě jménem společnosti (Josková et al., 2015, s. 26). Následně je však společnost povinna toto jednání do 3 měsíců převzít, jinak jsou úkonem vázány stále jen osoby, které takto jménem společnosti jednaly.

Ještě před samotným podáním návrhu k zápisu do obchodního rejstříku je nutné získat oprávnění k podnikání.⁵ Jestliže se předmět podnikání vztahuje k živnostenskému zákonu, je potřeba při získávání oprávnění postupovat podle něj. Stejně jako v případě výkonu podnikání, které není živností, je třeba postupovat podle zvláštních předpisů atd. Josková et al. (2015) uvádí zajímavý tip, jak optimalizovat proces vzniku společnosti z hlediska času. Činnosti týkající se pronájmu nemovitostí a bytových či nebytových prostor nejsou živnosti a proto není nutné dokládání splnění předpokladů a kvalifikací, proto při nutnosti co nejrychlejšího založení společnosti doporučují autoři uvést jako předmět podnikání zmíněné činnosti.

3.1.2 Orgány společnosti s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je ze zákona povinna vytvářet dva orgány – nejvyšší orgán, kterým je valná hromada a statutární orgán jako jednatele. První jmenovaný je orgánem

⁵ V rámci této práce se předpokládá, že se společnost zakládá za účelem podnikání, nikoliv za účelem jiným.

společnosti, který je složen ze společníků (Josková et al., 2015). Autorka dále vysvětluje, že je valná hromada nejvyšším orgánem proto, že rozhoduje o nejdůležitějších otázkách společnosti. Její působnost je definována zákonem o obchodních korporacích.

Jednatel jedná za společnost v rámci oprávnění fyzických osob, neboť společnost, která je právnickou osobou, nemůže jednat vlastními činy (Vychopeň, 2016). Statutární orgán tak vystupuje jako zástupce obchodní společnosti. Pro společnost s ručením omezeným platí, že může mít jednoho jednatele i více. Jejich počet však musí být stanoven ve společenské smlouvě (Josková et al., 2015).

Dále má tedy společnost právo⁶ ustanovit další orgány, nicméně když už, tak mezi nejčastějšími dobrovolně zřizovanými orgány patří dozorčí rady, jejichž působnost je vymezena ve společenské smlouvě. Ustanovení dalších orgánů je čistě na vůli společnosti, předpokladem je však jejich zakotvení ve společenské smlouvě (Vychopeň, 2016).

3.2 Účetní aspekty vzniku společnosti s ručením omezeným

Pro obchodní společnosti, respektive účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku platí dle zákona povinnost vedení účetnictví. To proti vedení daňové evidence představuje složitější pohled na hospodaření firmy (Kandler, 2015). Účetní povinnosti společnosti náleží dle zařazení do příslušné kategorie účetních jednotek podle zákona o účetnictví. Obecně lze říci, že pro společnost vždy platí povinnost vedení rozvahy a výkazu zisku a ztráty, tedy výsledovky. Zajímavým faktem, na který poukazuje Scott (2016 s. 26) je, že dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je rozvaha nazývána The statement of financial position – ve stejném významu jako Balance sheet – dle tohoto autora tak lze výkaz rozvahy považovat za jeden z nejvýznamnějších výkazů v účetnictví vedených. Obsahuje stěžejní informace o majetku i závazcích, zdrojích financování. Ze zápisu do obchodního rejstříku tak automaticky vyplývá nutnost vedení účetnictví a sestavení zahajovací rozvahy. Důležitým účetním aspektem zejména při zřízení nové společnosti jsou zřizovací výdaje, které jsou po novele zákona o účetnictví účtovány do nákladů účetní jednotky. Tyto obsahují

⁶ Povinnost může vyplývat z jiných zákonů, například ze zákona o přeměnách pro společenské smlouvy.

výdaje na založení společnosti jako jsou soudní a správní poplatky, poradenské služby, nájemné apod. (Josková et al., 2015, s. 27).

3.3 Daňové aspekty společnosti s ručením omezeným

Poplatníkem daně z příjmů je samotná společnost s ručením omezeným jako právnická osoba. V případě společnosti je však potřeba rozlišovat také ještě mezi příjmy společníků. Z hlediska daňové optimalizace se nabízí několik variant, jak může společnost vyplácet společníkovi peníze, zejména pokud se jedná o jediného společníka.

3.3.1 Předmět a základ daně z příjmů společnosti s ručením omezeným

Jak definuje Vančurová a Slintáková (2017), předmětem daně z příjmů právnických osob jsou veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem. Zákon o daních z příjmů vymezuje příjmy, které nejsou předmětem daně, stejně jako příjmy, které jsou od této daně osvobozeny. Hnátek (2017) pak poukazuje na provázanost právních předpisů a daňové politiky ve smyslu společnosti s ručením omezeným jako právnické osoby, která je účetní jednotkou. U těchto jednotek platí úzká vazba mezi výsledkem hospodaření jako rozdílem mezi výnosy a náklady a základem daně (Stárová, 2017, s. 58). Základ daně je stanoven za zdaňovací období, kterým je kalendářní, případně hospodářský rok a je odvozen z úprav o odečet nebo přípočet zákonem definovaných příjmů, nákladů a položek výsledku hospodaření. Základ daně je posléze zdaňován aktuální daňovou sazbou, která pro právnické osoby činí 19 %. Jako vhodnou poznámku uvádí Vychopeň (2016) v rámci daňové optimalizace společnosti, že poplatník, který není plátcem daně, využije daň z přidané hodnoty jako daňově uznatelný náklad. Jak již bylo uvedeno v předchozí části práce, právnická osoba si může od základu daně po zdanění uplatnit slevy na zaměstnance se zdravotním pojištěním, samozřejmě po splnění zákonem stanovených podmínek.

Stárová (2016, s. 57) poukazuje na fakt, že vypočtená daň z příjmů právnických osob je považována za náklad a zároveň daňový závazek (stejně jako při vedení daňové evidence), která se při výpočtu vykazuje v patřičných položkách rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Zmíněná autorka opět poukazuje na významnost (nejen) rozvahy jako účetního výkazu.

3.3.2 Příjmy společníka a jednatele

Jednatel tvoří statutární orgán společnosti, z jeho pozice tak jde o obchodní řízení celé společnosti. Vztah jednatele vůči společnosti je vhodné upravit na základě smlouvy o výkonu funkce, kterou schvaluje valná hromada tvořená společníky. V případě jediného člověka ve funkci jednatele i společníka ve společnosti je pak nutné sepsání této smlouvy s úředním ověřením za účelem překonání případného střetu zájmů dle § 437 občanského zákoníku a § 55 zákona o obchodních korporacích. Odměna jednatele je včetně povinných odvodů zdaňována stejným způsobem jako mzda v pracovně-právních vztazích, včetně odvodu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti a bude spadat pod příjmy dle § 6 ZDP.

Společníkem je zakladatel společnosti nebo osoby s obchodním podílem na společnosti. (Vychopeň, 2016). Tito zároveň tvoří další orgán společnosti – valnou hromadu. Dále platí, že má-li společnost jediného společníka, vykonává tento zároveň i působnost valné hromady. Jediný zakladatel společnosti je tak také většinou jediným společníkem společnosti. Činnost společníka zde pak není vhodné řešit prostřednictvím pracovní smlouvy, neboť by vzhledem k jedné osobě v téže pozici nebyly naplněny znaky podřízenosti tak, jak tuto nutnost zakládá zákoník práce (Běhounek, 2018). Došlo by tak k možnému souběhu funkcí jednatele a společníka jako zaměstnance v jedné osobě. Jednatel svou funkci jakožto obchodní vedení společnosti totiž tuto činnost nemůže provádět zároveň jako zaměstnanec. Dle Běhouňka (2018) tato žádná právní úprava výslovně nezakazuje, nicméně lze vycházet z judikatury a dosavadních rozhodnutí Nejvyššího soudu, který může souběh hodnotit a pracovní vztah následně prohlásit za neplatný. Tuto problematiku pak částečně řeší smlouva příkazní, která není omezována zákoníkem práce, ale zákonem o obchodních korporacích. Odměna společníkovi na základě této smlouvy pak podléhá povinnému zdanění a odvodům opět stejně jako mzda. I zde platí ustanovení zákona o daních z příjmů ze závislé činnosti, kdy je příjem z této činnosti nad 2 500 Kč za měsíc zdaněn 15 % včetně odvodů na sociálních a zdravotní pojistné (Hnátek, 2017).

Rozlišování činnosti společníka (vykonávajícího běžnou činnost společnosti) a jednatele v jedné osobě nemusí být po praktické stránce zcela jednoznačné. Proto lze při stanovení možnosti příjmů uzavřít smlouvu o výkonu funkce, která bude zahrnovat výkon obou těchto orgánů. Pracovní vztah by v tomto případě byl možný, jestliže by podnikatel z pozice zaměstnance vykonával jinou činnost, než která by byla shodná s řízením společnosti.

Obecně lze zkonstatovat, že oproti vyplácení příjmů v rámci OSVČ v případě společnosti s ručením omezeným již neplatí jednoduchý převod peněžních prostředků pro osobní spotřebu podnikatele. To platí, i když je společník jediným vlastníkem.

Společnost tak může v rámci optimalizace daňových povinností volit mezi několika možnostmi, jak vyplácet podnikateli peníze. V úvahu také připadá sjednání pracovních dohod o provedení práce (dále také jako „DPP“) a o pracovní činnosti (dále také jako „DPČ“).

Odměna jednatele, společníka i mzdy z pracovně-právních vztahů jsou daňově účinným nákladem společnosti (Březinová a Štohl, 2012).

Ke konečnému výčtu možností vyplácení příjmu je nutné zmínit, že společníci mají právo na výplatu podílu na zisku jako na možnou formu vyplácení příjmů ze společnosti (Hnátek, 2017). Nevýhodou při odměňování společníků, zejména pokud je jím jen jedna osoba, je dvojitě zdanění. Tedy zdanění příjmů z právnických osob a následně zdanění příjmů osob fyzických. Stanovení způsobu rozdělení výsledku hospodaření tak závisí na volbě mezi podílem na zisku, odměnou jednatele, odměnou společníka, mzdou plynoucí z pracovního poměru, dohod či kombinací všech variant. Nicméně je třeba ještě zohledňovat, že při volbě varianty pouhého podílu na zisku společníka bez odměny z titulu jednatele (v jedné osobě) může příliš velký podíl na zisku společníka finanční úřad považovat za skrytou odměnu jednatele a zpětně doměřit povinnosti daňové i odvody. Podrobnosti týkající se zdanění příjmů a povinných odvodů v rámci jednotlivých variant vyplácení příjmů jsou vzhledem k rozsahu této práce uvedeny v Příloze č. 1.

Pro ucelené definování problematiky příjmů v rámci společnosti s ručením omezeným je vhodné zmínit také možnost fakturace OSVČ za práci vykonanou pro společnost. A to ať už z pozice jednatele nebo společníka. Co zde může být přijatelné z hlediska daňové optimalizace, může být naopak překážkou z hlediska daňových doměrků ze strany správce daně, který tento příjem může následně překlasifikovat na příjem ze závislé činnosti. Samozřejmě je třeba posuzovat tuto problematiku ze širšího spektra – zda je činnost jednatele (společníka) stejná, jakou vykonává společnost, zda jsou fakturované služby poskytovány v prostorách společnosti na její náklady apod. V případě, že fakturovaná činnost neodpovídá běžným dodavatelsko-odběratelským vztahům a převažuje zde vztah společníka či jednatele vůči společnosti, lze tuto variantu příjmů definovat jako nevhodnou (Běhounek, 2018).

4 SROVNÁNÍ OBOU PRÁVNÍCH FOREM PODNIKÁNÍ

Kapitola obsahuje stručný přehled základních výhod či nevýhod plynoucích z předchozí literární rešerše. K tomu je však nutno podotknout, že některé odlišnosti při srovnání těchto forem podnikání mohou být při subjektivním pohledu vyhodnocovány pro každého člověka odlišně.

4.1 Výhody a nevýhody osoby samostatně výdělečně činné

Pro začátek je možné uvést základní výhodu samostatně podnikajících osob, kterou je jednoduchost zahájení činnosti, neboť vyjma živností koncesovaných a zákonem definovaných je možné podnikatelskou činnost zahájit ihned po ohlášení. Primárním nákladem při zahájení podnikatelské činnosti fyzické osoby je poplatek za živnostenský list. Ačkoliv zahájení činnosti OSVČ není hlavním tématem práce, je na místě zmínit fakt, že oproti založení společnosti s ručením omezeným, podnikatel nemá povinnost vkladu majetku do své firmy.

Podnikatel – fyzická osoba si může vést případnou daňovou evidenci sám, případně pověřit jejím vedením svého zaměstnance či kvalifikovanou externí účetní nebo firmu. Jak již bylo řečeno, vedení daňové evidence představuje jednodušší evidenci podnikatelské činnosti než vedení účetnictví (Březinová a Štohl, 2015, s. 8).

Co se týká daňových aspektů, výhodou je možnost využití spolupracující osoby a paušálních výdajů, je-li tato volba pro stanovený cíl vhodnější.

Jako nevýhodu OSVČ oproti s. r. o. je možné označit menší důvěryhodnost očíh externích subjektů či pohled na OSVČ s menší významností, než na obchodní společnost. Daleko podstatnější nevýhodou je však ručení za závazky celým svým majetkem. Tedy zejména majetkem soukromým, což může podnikateli způsobit existenční problémy.

4.2 Výhody a nevýhody společnosti s ručením omezeným

Významnou výhodou pro společnost s ručením omezeným je zejména tedy již zmíněné ručení za závazky. Společníci ručí za závazky do výše nesplaceného vkladu společnosti, nikoli svým vlastním majetkem.

Při založení společnosti více společníky zde platí výhoda větší zastupitelnosti než v případě fyzické osoby – podnikatele, který vždy jedná sám za sebe.

Při srovnání nákladů při založení institutu OSVČ a společnosti s ručením omezeným je vhodné poukázat nevýhodu vyšších správních výloh pro společnost. Nicméně to neznamená, že by její založení, zejména při využití služeb specializovaných firem, bylo významnou překážkou. Jak je vysvětleno v následujících kapitolách, existuje možnost jednoduché založení společnosti, respektive koupě již založené společnosti.

Nevýhodou pro společnost je určitě dvojí zdanění, které probíhá v případě jediného zakladatele, jak je popsáno v kapitole předchozí (*kapitola 3.3.2 Příjmy společníka a jednatele*).

Větší složitost a důraz na pečlivost přináší nutnost vedení účetnictví. Zejména při zařazení společnosti do vyšší kategorie účetních jednotek již významnost účetních výkazů přináší větší administrativní a jinou zátěž.

Při nastavení příjmů v podobě vysokých podílů na zisku musí společník kalkulovat s jednorázovým příjmem, který musí v rámci jeho spotřeby rozdělit do ročního období. Ačkoliv samozřejmě existuje možnost výplaty zálohy na podíl na zisku, předchází mu větší administrativní zatížení v podobě mezitímní účetní závěrky. Dále uplatnění záloh předchází splnění zákonných podmínek, případně podmínek stanovených ve společenské smlouvě nebo zakladatelské listině. Dle zákona o obchodních korporacích nesmí společnost vyplácet zálohy na podíl na zisku, jestliže by sobě tímto úkonem přivodila úpadek, nebo také likviditu či solventnost. Pakliže po této stránce společnost podmínky splňuje, provede povinnou mezitímní účetní závěrku pro zjištění výše dispozičních prostředků k výplatě zálohy. Tímto se zvyšuje požadavek na společnost, respektive na statutární orgán, aby při rozhodování o výplatě podílu na zisku dodržoval péči řádného hospodáře. Stejně tak je zejména v tomto případě potřeba reálně predikovat budoucí vývoj zisku společnosti, aby výsledný rozdíl mezi vyplacným podílem a celkovou částkou schválenou k vyplacení podílu nebyl záporný.

Konečně je však třeba upozornit, že výčet výhod a nevýhod může být nakloněn lehké subjektivitě autorky práce a k tomu je nutné také tak přistupovat. Ne vždy musí pro každého člověka nutně konkrétní příklad znamenat stejné kategorické zařazení do výhody či nevýhody.

5 ZPŮSOBY PŘECHODU NA SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM

Podnikatel má při přechodu na společnost s ručením omezeným několik možností, jak převést svůj současný majetek a jak postupovat. Kapitola bude věnována definování jednotlivých možností se zaměřením na jejich daňové a účetní dopady. Obecně však lze říci, že je vhodné převod majetku podnikatele na nově vzniklou společnost provést ke konci roku, případně ke konci daňového období DPH (BusinessInfo, ©2015), neboť se tak alespoň časově sladí některé činnosti a účetní operace.

5.1 Prodej obchodního závodu společnosti

Právní úprava prodeje obchodního závodu podnikatele společnosti s ručením omezeným je zakotvena v novém občanském zákoníku (dále také jako „NOZ“). Ten definuje možnost prodat obchodní závod do nově vzniklé společnosti na základě převodu činnosti podnikatele. Na novou společnost, kterou je možné založit s korunovým základním kapitálem, tak na základě smlouvy o prodeji obchodního závodu mezi podnikatelem a společností přechází vlastnické právo, včetně všech pohledávek a závazků (BusinessInfo, ©2015). Podnikatel v tomto vztahu vystupuje jako prodávající, kterému náleží titul pohledávky z prodeje, a společnost jako kupující, který se zavazuje převzít závazky a zaplatit kupní cenu (Pilařová, 2011). Pro úplnost je možné ještě dodat, že OSVČ prodejem nezaniká, stále je v tomto směru věřitelem, ale již bez podnikatelských aktivit, proto by měl zahájit kroky k ukončení svého podnikání.

Výhodou při této formě přechodu je, že k prodeji není přímo nutné nechat obchodní závod oceňovat znalcem, čímž podnikatel ušetří na nákladech, nicméně vzhledem k hůře ocenitelným položkám (nemovitost, pozemek apod.) lze znalecké ocenění doporučit. Jinak je nutné cenu obchodního závodu stanovit v ceně obvyklé. To je cena, za kterou byl předmět prodeje prodán na trhu za stejných nebo obdobných podmínek mimo spojené osoby. Podnikatel v případě pochybností o obvyklosti ceny sjednané mezi spojenými osobami může požádat správce daně o závazné posouzení způsobu tvorby ceny. Pokud se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami za stejných nebo podobných podmínek, použije se cena určená dle zákona o oceňování majetku. Pokud vzniklý rozdíl podnikatel nepodloží v mezích zákona, upraví se základ daně podnikatele následně o zjištěný rozdíl.

5.2 Vklad obchodního závodu do základního kapitálu

Tento způsob přechodu z podnikání fyzické osoby na právnickou osobu je sice považován za nejplynulejší (BusinessInfo, ©2015), nicméně je finančně nejnáročnější. Vklad obchodního závodu do základního kapitálu nově vzniklé společnosti s ručením omezeným je podmíněn jeho oceněním znaleckým posudkem. Sedláček (2014) tento způsob doporučuje zejména pro podnikatele s velkými obchodními závody, počty zaměstnanců i zásob samotných. Nová obchodní společnost bude mít sice nové identifikační číslo (stejně jako u jiných forem přechodu), ale budou jí náležet veškerá práva a povinnosti, která doposud náležela podnikateli. Výhodou je přehlednější a transparentnější přechod na právnickou osobu zejména pro externí partnery a instituce. Pro fyzickou osobu podnikatele toto pak znamená, že se stává vlastníkem obchodního podílu na společnosti, ale její vlastní podnikatelská činnost zaniká. Úprava základu daně podnikatele se pak bude opírat o zákon o daních z příjmů.

Vklad obchodního závodu dále nepodléhá DPH – dle ustanovení § 13 a § 14 odst. 5, písm. a) ZDP.

5.3 Postupný převod a paralelní koexistence obou forem

Stejně tak jako má podnikatel možnost volby mezi prodejem či vkladem celého obchodního závodu, má podnikatel možnost prodat či vložit jen část obchodního závodu nebo majetku, případně zvažít jeho prodej a zbytek si ponechat pro podnikatelské aktivity. Ve výsledku je toto nejčastější variantou převodu majetku mezi oběma právními formami podnikání zejména pro menší podnikatele (BusinessInfo, ©2015). Jde o postupný přechod na právnickou osobu, kdy zakladatel společnosti zároveň paralelně podniká jako OSVČ. Vzhledem k nižší kontinuitě je tato forma vhodná pro podnikatele s menším majetkem, pohledávkami a závazky. V konečné fázi tak podnikatel tyto soubory aktiv a pasiv na společnost převádí postupně a svou činnosti ukončí až následně. Poté začne podnikat pod novou společností.

OSVČ pak musí opět dbát na úpravu základu daně dle zákona o daních z příjmů.

5.4 Přehled dopadů při jednotlivých způsobech přechodu

5.4.1 Daňové a účetní aspekty při prodeji obchodního závodu

Příjem z prodeje závodu samozřejmě vstupuje do základu daně podnikatele (po jeho zaplacení). I zde je však možné využít jisté optimalizace při jednorázovém či postupném splacení pohledávky z prodeje podniku (nutno dle toho upravit délku splatnosti) (Pilařová, 2011). V případě volby postupného splacení pohledávky z prodeje podniku ovlivňuje daňový základ OSVČ hodnota příjmů v daném roce.

Úprava základu daně podnikatele, který vede daňovou evidenci, se při prodeji obchodního závodu řídí § 23, odst. 8, písm. b), bod 2 ZDP. Základ daně OSVČ se upraví dále dle ustanovení § 24, odst. 13 a 14 ZDP, kdy je potřeba brát v úvahu současný stav podnikání podnikatele. Pro plátce daně je dále potřeba brát v potaz ust. § 23 odst. 16 ZDP.

Prodej podniku není předmětem DPH, tudíž není potřeba řešit tuto formu zdanění. Nicméně je potřeba dbát na to, že podnikateli zůstávají povinnosti plynoucí z plateb povinného pojištění, kterým musí dostát. Kromě toho na společnost není automaticky převedeno živnostenské oprávnění. Hnátek (2017) ještě připomíná, že prodej vlastního závodu není nutné oznamovat finančnímu úřadu.

5.4.2 Daňové a účetní aspekty při vkladu obchodního závodu do základního kapitálu

Z účetního hlediska vzniká podnikateli obchodní podíl na společnosti, nikoliv pohledávka (Ondřej a kol., 2017) a proto výsledky tohoto postupu nezvyšují základ daně podnikatele a jeho následnou daňovou povinnost. Ze způsobu ocenění vkladu vzniká společnosti goodwill nebo oceňovací rozdíl. V případě prvním vznikne mezi kupní cenou a přeceněnou hodnotou (kladný či záporný) rozdíl a společnost o něm bude účtovat tedy jako o goodwillu, který bude odpisovat rovnoměrně do nákladů po dobu 60 měsíců. Odpisy oceňovacího rozdílu ani goodwillu nejsou daňově účinné. V případě druhé varianty, tedy při odpisování z účetní zůstatkové ceny prodávajícího, pak vznikne rozdíl mezi kupní cenou a účetní zůstatkovou cenou majetku, takže společnost bude účtovat s oceňovacím rozdílem a odepisovat jej opět rovnoměrně do nákladů po dobu 180 měsíců.

Dále je třeba z hlediska daňové optimalizace brát zřetel na možnosti odpisování majetku, při vkladu již odepsaného majetku není možné v jeho odpisování pochopitelně pokračovat (Sedláček, 2014).

5.4.3 Daňové a účetní aspekty při postupném převodu

Při postupném prodeji majetku do nově vzniklé společnosti zůstávají závazky stále na osobě podnikatele, který je postupně hradí. Nové právní úkony směřující k závazkům již může vykonávat pod právnickou osobou. Pilařová (2011) ještě dodává, že při prodeji odepisovatelného majetku je u podnikatele nutné uplatnit poloviční daňové odpisy a u společnosti o zůstatkovou cenu snížit základ daně.

5.5 Společnost s ručením omezeným na klíč a asistované založení

Jednou z velmi využívaných možností pro podnikatele je využívání služeb specializovaných firem, které se zaměřují na tvorbu tzv. ready-made společností. Firmy, které se zaměřují na poskytování těchto služeb, provedou veškeré procesní úkony za podnikatele – v jeho spolupráci i bez ní a založí novou společnost s ručením omezeným, provedou veškeré potřebné kroky a na základě plné moci také za podnikatele jednají s příslušnými úřady. Za to si však tyto firmy účtují poplatky, které závisí na počtu vykonávaných úkonů a velikosti převáděného obchodního závodu podnikatele. Náklady na tyto služby je potřeba následně započítat do celkové kalkulace.

Tyto firmy nabízejí kromě zmíněného také asistované založení, což je pouze určitá forma spolupráce založená na právní, daňové i účetní podpoře a poradenství. Toto je vhodné zejména pro podnikatele, kteří se rozhodli přechod na obchodní společnost provést sami.

6 SHRUTÍ POZNATKŮ TEORETICKÉ ČÁSTI

Podnikatel – fyzická osoba, která není účetní jednotkou a tedy vede daňovou evidenci, musí brát na zřetel, že se s přechodem na společnost s ručením omezeným účetní jednotkou stává, což s sebou přináší mnoho změn. Vedení daňové evidence je poměrně jednoduché a v praxi si tuto evidenci při svém podnikání mnoho podnikatelů vede samo bez nutnosti výdajů za odborné zpracování. Vedení účetnictví spolu se zákonnými povinnostmi orgánů společnosti s ručením omezeným již vyžaduje větší zodpovědnost a odborné povědomí, proto je třeba počítat s nutností zajištění vedení účetnictví kvalifikovanou osobou nebo společností.

Přechod na obchodní společnost také znamená jinou zákonnou úpravu daní z příjmů fyzických osob z titulu jednatele a společníka neboť jiné je zdanění příjmů u OSVČ, jiné u příjmů plynoucí ze společnosti. Tímto rozdílem je myšlen také jiný způsob výpočtu odvodů na povinné sociální pojištění. Vhodná kalkulace příslušných možností odměňování společníků napomáhá daňové optimalizaci. Jediný společník tak má možnost volby způsobu svého odměňování, případně je může kombinovat.

Společnost s ručením omezeným může při stanovení základu daně využívat zákonem stanovených možností jeho snížení i daňových slev.

Při přechodu podnikání fyzické osoby jako osoby samostatně výdělečně činné na společnost s ručením omezeným je možné volit mezi několika variantami převodu majetku. Vždy je možné přihlížet jak k požadavkům podnikatele samotného, tak k možnostem daňové optimalizace u každé varianty. Každá varianta přechodu také přináší větší či menší rozdíly v účetních aspektech. Kromě toho se jednotlivé varianty liší v časové i administrativní náročnosti, což ovlivňuje celkové finanční náklady.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉ PODNIKAJÍCÍ FYZICKÉ OSOBY

Praktická část práce je věnována aplikaci poznatků přiblížených v teoretické části na konkrétní příklad vybrané podnikající fyzické osoby – OSVČ. Tento podnikatel si nepřál být oproti poskytnutí důvěrných informací v rámci práce jmenován, proto bude v práci označen fiktivním jménem – pan Svoboda.

7.1 Předmět podnikání

Pan Svoboda zahájil svou podnikatelskou činnost v červnu 2001 na základě ohlášení živnosti ohlašovací volné. Předmětem činnosti je provozování velkoobchodu a maloobchodu v oblasti stavebních materiálů, železářské zboží a drogistické potřeby. Pan Svoboda svou činnost vykonává v provozovně, kterou má ve svém firemním vlastnictví. Jeho klientela je rozšířená po celé republice, proto v rámci své podnikatelské činnosti často cestuje. Svou obchodní živnost pan Svoboda provozuje v rámci svých skladovacích zásob umístěných v sídle provozovny a jejich rozvozu po své klientele. K tomu v současné době dokončuje projekt tvorby webových stránek a na nich provozovaného e-shopu, produkce velkoobchodu tak bude v nejbližší době rozšířena i přes internetový obchod.

Do roku 2010 provozoval svou podnikatelskou činnost jako činnost hlavní sám, pouze za pomoci zaměstnanců na DPP a DPČ zejména v hlavní pracovní sezóně. Od tohoto roku 2010 pak spolupracoval vždy s jedním stálým zaměstnancem. V posledních letech již rozvoj podnikání vyžadoval zaměstnávat zaměstnance dva. Od půlky roku 2017 pak se svou manželkou (která do té doby byla jedním z oněch zaměstnanců) využíval institutu spolupracující osoby, neboť, jak bylo řečeno v teoretické části práce, právní úprava nedovoluje v pracovněprávním vztahu zaměstnávání manžela. Současná situace (k lednu 2018) je taková, že podnikatel zaměstnává pouze jednoho zaměstnance a dále bez spolupracující osoby.

Pan Svoboda má ve společné domácnosti jedno nezletilé dítě, na které by i nadále rád uplaňoval daňové zvýhodnění.

Pro účely této práce bude tedy vždy kalkulováno s panem Svobodou jako jediným zakladatelem obchodní společnosti s tím, že vedle sebe vždy potřebuje alespoň jednoho zaměstnance. Pro stanovení nejlepší daňové optimalizace a volbu nejvhodnější formy přechodu z podnikání na společnost s ručením omezeným proto bude přihlíženo k těmto skutečnostem.

7.2 Motivy ke změně právní formy podnikání

Pan Svoboda zvažuje změnu právní formy podnikání zejména z důvodu růstu obratu za poslední roky, který plyne z výhodných nabídek jeho spolupracujících dodavatelů. K využití těchto nabídek, uzavírání nových obchodních transakcí a tím pádem k většímu podnikatelskému rozvoji potřebuje pevné zázemí a větší skladovací prostory. Ty podnikateli již nestačí a rád by během několika nejbližších let začal s projektem výstavby nových skladovacích prostor včetně kanceláří a maloobchodního prodeje. Pan Svoboda k tomuto účelu zvažuje využití dotačních grantů, a ačkoliv je prozatím pouze ve fázi zjišťování bližších informací, je přesvědčen, že jako obchodní společnost má rozhodně větší šanci na dotace dosáhnout.

K tomuto motivu se váže další důvod, kterým je ručení za závazky. Protože by byl takový projekt finančně náročný a pro pana Svobodu a jeho podnikání velkým krokem, je pochopitelně vhodnější vzhledem k ručení za závazky svým osobním majetkem pro OSVČ volit raději formu obchodní společnosti. Toto by však pan Svoboda preferoval i bez větších stavebních záměrů.

Ačkoliv to není motivem, ale spíše na základě subjektivního vnímání pana Svobody výhodou, povinnost vedení účetnictví přináší zároveň větší přehled o konkrétních účetních položkách, což by podnikatel využil pro svůj osobní přehled i tvorbu plánů a rozpočtů.

Jak již bylo přiblíženo, pan Svoboda v rámci svého podnikání nově zprovožňuje webové stránky a pracuje na spuštění internetového obchodu. Název webových stránek odpovídá jeho přezdívce, kterou by rád později použil pro název obchodní společnosti. Pod tímto názvem jej zná jeho zákaznické spektrum, neboť většina jeho zákazníků je stálá a spolupracuje s panem Svobodou od počátku jeho podnikání. Jako OSVČ zapsaná pouze v živnostenském rejstříku, nemůže podnikat pod jiným názvem, než je jeho vlastní jméno. Proto by chtěl propojit svou internetovou prezentaci následně i s oficiálním názvem firmy, logem a všemi úředními náležitostmi. S tím je spojena oficiální prezentace firmy a budování jména a hodnoty na trhu. Konečně, prezentace podnikatelské činnosti v rámci obchodní společnosti představuje větší prestiž a minimálně vyvolává dojem stabilnějšího základu.

Nabízí se otázka, proč pan Svoboda zvažuje přechod na společnost s ručením omezeným a ne jiný druh obchodní společnosti. V jeho případě se nabízí ještě jako vhodná varianta volby akciové společnosti, ale praxe dokazuje, že přechod na s. r. o. je nejběžnější a nejjednodušší formou změny podnikání fyzické osoby.

8 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU DAŇOVÝCH A ÚČETNÍCH ASPEKTŮ PODNIKATELE

Pan Svoboda podniká na základě živnostenského oprávnění a je také zapsán pouze v živnostenském rejstříku. Protože mu zákon nenařizuje vedení účetnictví, své příjmy a výdaje eviduje v daňové evidenci. K těmto účelům, včetně vedení mzdové agendy, využívá služeb externí účetní již od prvopočátku svého podnikání.

8.1 Účetní hlediska

Podkapitola je věnována analýze majetkové struktury a shrnutí pohledávek a závazků podnikatele, pro účely této práce zejména ke stavu k 31. 12. 2017, ale pro porovnání i ke konci účetního období za poslední 3 roky.

8.1.1 Majetková evidence

Podnikatel eviduje ve své daňové evidenci majetek na jednotlivých majetkových kartách. Majetek do hodnoty 40 000 Kč, který by byl v účetnictví zařazen do drobného hmotného majetku, pak podnikatel eviduje jako celkový majetkový seznam. Do něj následně patří majetek v podobě přívěsu za auto k rozvozu zboží, skladové regály, notebook, stolní počítač, mobilní telefony a jejich příslušenství, tiskárny apod. Tab. 6. zobrazuje přehled majetku v evidenci pana Svobody za poslední tři roky pro vhodné porovnání vývoje struktury majetkové složky podnikání.

Tab. 6. Majetková struktura vždy k 31. 12. v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)

Majetek v evidenci	2015	2016	2017
Drobný nehmotný majetek	7 900	7 900	7 900
Dlouhodobý hmotný majetek	572 714	409 456	515 006
Drobný hmotný majetek	169 842	191 196	200 923
Peníze v hotovosti	74 236	169 642	295 133
Zásoby	741 652	785 724	790 554
Pohledávky	473 414	432 779	308 640
Celkem	2 039 758	1 996 697	2 118 156

Nejvýraznější změnou v posledním sledovaném období je zvýšení dlouhodobého hmotného majetku, což je způsobeno tím, že pan Svoboda koupil budovu včetně pozemku, ve které má

sídlo a skladovací prostory. Drobný nehmotný software tvoří účetní program, ve kterém podnikatel eviduje své fakturace a podstatné dokumentace.

Zásoby, které jsou tvořeny zbožím na skladě, tvoří ve sledovaných obdobích položku s nejvyšší hodnotou, což je dáno velkoobchodní náplní podnikatelské činnosti pana Svobody. K položce pohledávek lze shrnout, že tvoří poměrně významnou položku majetkové struktury podnikatele, nicméně je vždy přibližně ve stejné konstantní výši. Až ke konci roku 2017 jejich hodnota poklesla, čemuž zároveň odpovídá větší objem peněžních prostředků.

Tab. 7. znázorňuje složení dlouhodobého majetku (dále také jako „DM“) v evidenci pana Svobody, neboť při přechodu na jinou právní formu je posléze důležité, zda je majetek odepisovatelný nebo je již při přechodu na obchodní společnost majetek plně odepsán.

Tab. 7. Odpisovaný dlouhodobý majetek ve stavu k 31. 12. 2017 v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)

Odpisovaný majetek	Odpisová skupina	Zařazeno do užívání	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena
Nemovitost	5	2016	177 992	6 052	169 448
Automobil Citroën	2	2011	518 393	518 393	0
Automobil Renault	2	2014	360 961	280 648	80 313
Automobil Fiat	2	2015	372 779	206 894	165 885
DM Celkem			1 430 125		415 646

Ke konci roku 2017 pan Svoboda vlastní v obchodním majetku 3 osobní vozidla s tím, že jedno je již odepsané, druhé bude daňově odepsáno v roce 2018 a třetí v roce 2019. Dlouhodobý majetek je odepisován rovnoměrně, přičemž daňové a účetní odpisy jsou shodné. K odpisovanému majetku navazuje tabulka 8, která znázorňuje výši odpisu a zůstatkovou cenu majetku k aktuálnímu stavu.

Tab. 8. Stav odpisovaného majetku k 31. 12. 2017 v Kč
(vlastní zpracování)

Údaje k 31. 12. 2017	Výše odpisu	Zůstatková cena
Nemovitost	6 052	169 448
Automobil Renault	80 314	80 313
Automobil Fiat	82 944	165 885

8.1.2 Přehled závazků

Závazky představují dlužné částky z obchodních vztahů, zejména tedy závazky za dodané zboží v každém sledovaném roce. Z toho jsou v tabulce uvedeny částky závazků vůči zaměstnancům, představující závazek pana Svobody z výplaty čistých mezd za prosinec. Položka úvěry a půjčky jsou závazky plynoucí z úvěrových smluv k zajištění finančních prostředků na nemovitost. Z analyzovaných výsledků plyne pozitivní tendence ke snižování závazků i úvěrů a půjček podnikatele v průběhu sledovaných let.

Tab. 9. Závazková struktura vždy k 31. 12. v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)

Závazky v evidenci	2015	2016	2017
Závazky	748 406	583 388	557 360
<i>Z toho závazky vůči zaměstnancům</i>	36 002	36 044	18 090
<i>Závazky ke zdrav. pojišťovně</i>	4 860	4 866	2 442
<i>Závazky ze sociálního pojištění</i>	11 341	11 354	5 698
<i>Povinné pojištění Kooperativa</i>	605	602	304
Úvěry a půjčky	329 882	367 373	108 989
Celkem	1 078 288	950 761	666 349

8.2 Daňová hlediska

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, proto při analýze současného stavu vybraných aspektů bude vycházeno z nejaktuálnějších informací o stavu podnikání pana Svobody.

8.2.1 Základ daně z příjmů

Základ daně z příjmů pana Svobody činí rozdíl mezi příjmy a výdaji evidovanými v daňové evidenci. Pan Svoboda má příjmy pouze se samostatné činnosti a při výpočtu daňové povinnosti tak úhrn dílčích základů daně tvoří pouze příjmy dle § 7 ZDP. Podnikatel při stanovení základu daně uplatňuje skutečně vynaložené výdaje nutné k dosažení, zajištění a udržení příjmů. K tomu platí zálohy na daň z příjmů, vzhledem k poslední daňové povinnosti pravidelně v pololetních intervalech.

Následující tabulka zobrazuje přehled příjmů a výdajů podnikatele pana Svobody za poslední 4 roky včetně posledního zdaňovacího období 2017. Časové rozpětí bylo zvoleno delší z důvodu objektivnějšího posouzení rozvoje podnikání a porovnání vývoje podnikatelské činnosti pana Svobody.

Tab. 10. Přehled příjmů a výdajů v Kč za poslední 4 roky k 31. 12. (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)

Údaje celkem	2014	2015	2016	2017		
				manžel	manželka	celkem
Příjmy	9 066 096	10 291 545	10 537 285	7 990 501	1 997 625	9 988 126
Výdaje	8 520 542	9 494 308	9 612 448	7 327 034	1 831 758	9 158 792
Rozdíl	546 554	797 236	924 837	663 467	165 867	829 334

Jak již bylo řečeno, od poloviny roku 2017 využíval podnikatel institutu spolupracující osoby a podnikal spolu s manželkou, na kterou následně uplatnil 20 % příjmů a výdajů. Manželka měla do poloviny roku příjmy dle § 6 ZDP, tedy ze závislé činnosti. Příjmy pana Svobody lze považovat během sledovaného období za rostoucí, vyjma posledního roku, kde je vidět menší pokles. Pan Svoboda však nadále vzhledem k již uzavřeným obchodním transakcím věří ve zvyšování obrátu a zaměřuje k tomuto také svou obchodní politiku.

Mezi položky snižující základ daně patří paušály za 2 motorová vozidla ve výši 5 000 Kč/1 vozidlo a odpisy hmotného majetku, k 31. 12. 2017 ve výši 165 750 Kč. Paušální výdaje uplatňuje podnikatel u automobilu Citroën a Fiat. U Fiatu však pouze za dobu posledních 8 měsíců, neboť do dubna 2017 stále platila smlouva o výpůjčce na dobu zajištění dluhu převodem práva, než pan Svoboda doplatil částku úvěru poskytnutého na nákup tohoto vozidla. Z hlediska optimalizace je v jeho případě přínosnější využití paušálního uplatňování výdajů, neboť náklady na skutečně vynaložené výdaje na spotřebu pohonných hmot měsíčně jsou nižší, než zmiňovaná částka 5 000 Kč. Rozdíl mezi příjmy a výdaji pana Svobody je

dále zvyšován o částky výdajů za pohonné hmoty vynaložené na dopravu, na kterou zároveň uplatňuje paušál. K tomuto je zajisté potřeba bližšího vysvětlení. V průběhu celého roku jsou totiž jeho skutečné výdaje na pohonné hmoty za všechny automobily uplatňovány do daňově uznatelných nákladů. Jestliže je však dle evidence při zpracování daňového přiznání zjištěno, že je uplatnění paušálních výdajů výhodnější, jsou tyto skutečné výdaje konečně vyloučeny jako položky zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji. Stejně tak je tomu i u zmiňovaného automobilu Fiat. Následující tabulka pro ucelení problematiky doplňuje předchozí vysvětlení.

Tab. 11. Přiblížení úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji podnikatele v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)

Úpravy dle § 5, § 23 ZDP	úpravy snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji	úpravy zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji
Automobil	Paušál na dopravu	Spotřeba PHM
Fiat	8 měsíců * 5 000	3 500
Citröen	12 měsíců * 5 000	21 122
CELKEM	100 000	24 622

Z uvedeného tedy vyplývá, že za zdaňovací období 2017 pan Svoboda uplatňoval na dva automobily paušální výdaje, přičemž o spotřebu PHM (v průběhu roku uplatňovanou jako daňově uznatelný náklad) následně základ daně navýšil. Jedná se jednu z možností daňové optimalizace.

Z nezdanitelných částí základu daně a odčitatelných položek podnikatel uplatňuje soukromé životní pojištění. Tab. 12. obsahuje přehled daňových povinností podnikatele za stanovené období, včetně využití daňových slev a zvýhodnění na nezletilé dítě.

Tab. 12. Výpočet daňových povinností v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)

Výpočet daňové povinnosti za rok 2016 a 2017	2015	2016	2017		
			manžel	manželka	bez manželky
Základ daně	515 371	700 869	663 467	219 735	829 334
Životní pojištění	12 000	12 000	18 070	0	18 070
Základ daně snížený	503 371	688 869	645 397	219 735	811 264
Daň	75 495	103 320	96 795	32 955	121 680
Sleva na poplatníka	24 840	24 840	24 840	24 840	24 840
Sleva na studenta	0	0	0	1 340	0
Sleva na evidenci tržeb	0	0	5 000	0	5 000
Daň po uplatnění slev	50 655	78 480	66 955	6 775	91 840
Daňové zvýhodnění na dítě	13 404	13 404	13 404	0	13 404
Daň po uplatnění slevy	37 251	65 076	53 551	6 775	78 436
Zaplacené zálohy	0	30 000	52 200	0	52 200
Konečná daňová povinnost	37 251	35 076	1 351	6 775	26 236

Jak tabulka naznačuje, využití institutu spolupracující osoby bylo v loňském roce z hlediska optimalizace konečných daňových povinností výhodné. V posledním sloupci je znázorněn výpočet daňové povinnosti podnikatele bez využití manželky jako spolupracující osoby. Ta by byla ve výši 26 236 Kč, kdežto součet skutečné výsledné daně podnikatele a manželky činí dohromady 8 126 Kč. V tomto případě se ukazuje využití spolupracující osoby v rámci daňové optimalizace velice výhodné. Nicméně se součtem záloh je to stále více než v roce 2016, kdy při porovnání s letošní konečnou daňovou povinností odvedl podnikatel o 3 360 Kč méně. V roce 2017 měl podnikatel právo na uplatnění slevy na evidenci tržeb. Samozřejmě je třeba brát v úvahu následné povinnosti týkající se plateb záloh na povinné pojistné manželky, ale tato problematika bude přiblížena dále.

Pro upřesnění je nutno připomenout, že základ daně manželky v Tab. 12. je zvýšen o příjmy ze závislé činnosti, které první polovinu roku pobírala. Stejně tak je důležité upozornit, že částky jsou pro zjednodušení zaokrouhlovány na jednotky, tudíž vlivem matematického zaokrouhlení může docházet k nepodstatným rozdílům.

Kompletní shrnutí daňových povinností podnikatele ještě obsahuje platby záloh na daň z příjmů fyzických osob. Na základě daňové povinnosti za rok 2017 nebude podnikatel

oproti předchozím dvěma rokům povinen platit zálohy, neboť jeho poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč.

8.2.2 Výdaje procentem z příjmů

Pro účely této práce, jejímž cílem je daňová optimalizace nejen při přechodu na společnost s ručením omezeným, ale také optimalizace v rámci daní z příjmů a povinných odvodů, je na místě připomenout možnost uplatnění výdajů procentem z příjmů pro OSVČ. Jak bylo řečeno v kapitole 2.3.3. *Metodika stanovení daně z příjmů osoby samostatně výdělečně činné*, pro stanovení daňové povinnosti za rok 2017 platí možnost volby mezi maximálními vyššími a nižšími výdajovými limity. Nicméně vzhledem k tomu, že příjmy pana Svobody jsou přibližně kolem 10 mil Kč, nemá smysl vůbec zvažovat uplatnění paušálních výdajů. Ať už by bylo využito maximální výše uplatnitelných výdajů dle právních předpisů platných do roku 2017, tedy 1,2 mil Kč nebo dle právních předpisů platných od roku 2017, tedy 600 tis. Kč, vždy by byl výsledný základ daně příliš vysoký, v řádech milionů. Z hlediska porovnání s využitím skutečně vynaložených výdajů a následné daňové povinnosti je smýšlení o výdajích procentem z příjmů zcela zcestné.

8.2.3 Povinné sociální a zdravotní pojištění

Sociální pojištění

Jako OSVČ má pan Svoboda povinnost účastnit se důchodového pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Dobrovolné účasti na nemocenském pojištění se pan Svoboda vzdal a toto pojištění si tak neplatí. Vyměřovacím základem OSVČ nesmí být méně než polovina dílčího základu daně podle ust. § 7 ZDP. Vyměřovacím základem pana Svobody je tedy vždy polovina tohoto dílčího základu daně. Tab. 13. obsahuje přehledný výčet vyměřovacího základu daně pro výpočet pojistného na sociální zabezpečení, včetně výsledných povinností vztahujících se k platbě měsíčních záloh za tři poslední zdaňovací období pro přehled vývoje plateb těchto povinností.

Tab. 13. Výpočet povinného pojistného na důchodové a nemocenské pojištění v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)

Výpočet důchodového a nemocenského pojištění	2015	2016	2017		
			manžel	manželka	bez manželky
Základ daně	515 371	700 869	663 467	165 867	829 334
Průměrný měsíční daňový základ	42 948	58 406	55 289	33 173	69 111
Vyměřovací základ	257 686	350 435	331 734	82 934	414 667
Povinné pojistné	75 245	102 328	96 867	24 217	121 083
Zaplacené zálohy	49 256	73 195	97 822	10 305	97 822
Doplatek/přeplatek	25 989	29 133	-955	13 912	23 261
Měsíční vyměřovací základ	21 474	29 203	27 645	16 587	34 556
Nová měsíční záloha	6 271	8 528	8 073	4 844	10 090
Měsíční pojistné nemocenské	---	---	---	382	---

V tabulce jsou přehledně zobrazeny povinnosti týkající se platby důchodového pojištění, případně nemocenského pojištění, neboť manželka byla během výkonu samostatné výdělečné činnosti za celých 5 měsíců dobrovolně účastna na nemocenském pojištění. Řádek s informacemi o průměrném měsíčním daňovém základu, stejně jako výše zaplacených záloh se tak odvíjí právě od 5 měsíců, kdy byla manželka spolupracující osobou. Platba měsíčních záloh pana Svobody byla jasně stanovena dle zákonných postupů, manželka však platila minimální povinné pojistné ve výši 2.063 Kč/měsíc.

Tabulka je doplněna o poslední sloupec, ve kterém jsou dodatečně vypočteny povinnosti podnikatele, které by se ho týkaly bez použití institutu spolupracující osoby. V současné době je v součtu za sebe i manželku povinen odvést 12 957 Kč na sociálním pojistném. Bez spolupracující osoby by se tato povinnost zvedla o 10 304 Kč, stejně jako by byl ovlivněn vyměřovací základ a platby záloh. Jen pro upřesnění je třeba dodat, že pro manželku se vlivem jejích příjmů samostatné činnosti zvedly zálohy na povinné pojistné. Nicméně vzhledem k tomu, že od počátku roku 2018 již spolupracující osobou není, nebude s ní nadále v rámci této práce počítáno.

Zdravotní pojistné

Na základě Přehledu, který je mimochodem podáván i na příslušný odbor sociálního zabezpečení, lze shrnout povinné platby podnikatele včetně plateb jeho manželky za poslední zdaňovací období 2017. Následující tabulka (Tab. 14.) obsahuje informace týkající se vyměřovacího základu, který je stejný jako v případě sociálního pojistného. Z něj pak vychází výpočet pojistného, který tvoří 13,5 %. Tabulka je doplněna o výpočet povinného pojistného na zdravotní pojištění v případě, že by podnikatel své příjmy a výdaje nerozděloval na manželku.

Tab. 14. Výpočet povinného pojistného zdravotní pojištění v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)

Výpočet zdravotního pojištění	2015	2016	2017		
			manžel	manželka	bez manželky
Základ daně	515 371	700 869	663 467	165 867	829 334
Vyměřovací základ	257 685	350 434	331 736	82 934	414 667
Pojistné	34 788	47 309	44 785	11 197	55 980
Zaplacené zálohy	22 984	32 976	53 925	9 530	53 925
Doplatek/Přeplatek	11 804	14 333	-9 140	1 667	2 055
Výše nové zálohy	2 899	3 943	3 733	2 240	4 665

Za první dva sledované roky byla vypočtená výše povinné doplatku podnikatele poměrně vysoká, v průměru přibližně 13 069 Kč. V posledním roce 2017 však díky vysokým zálohám podnikateli vznikl přeplatek. V součtu povinného doplatku manželky i tak tvoří jeho celková povinnost na pojistném na zdravotní pojištění přeplatek. Opět se zde potvrzuje, že uplatnění institutu spolupracující osoby bylo z hlediska daňové optimalizace výhodné. Nicméně je třeba brát opět v potaz, že manželce vzrostla povinnost platby vyšších záloh, kdy výše nových záloh je vypočtena z pojistného za rok 2017 děleného počtem měsíců trvání samostatné výdělečné činnosti. Podnikatel také musí počítat se skutečností, že při stejném vyměřovacím základu i v příštím roce bude mít povinnost platit vyšší doplatek, než který je povinen platit nyní se spolupracující osobou. Vzhledem k poklesu výše povinných záloh je třeba toto zohlednit a brát v potaz.

Bez využití institutu spolupracující osoby by vznikla podnikateli povinnost doplatku na pojistném ve výši 2 055 Kč. Stejně tak by byl povinen dále platit vyšší zálohy.

8.2.4 Ostatní daňové povinnosti

Pojistné, které podnikatel odvede sám za sebe nebo spolupracující osobu v případě sociálního zabezpečení nebo zdravotního pojištění, nemůže uplatňovat jako daňově uznatelnou nákladovou položku. Naopak je tomu však v případě pojistného, které je podnikatel povinen hradit za zaměstnance, kteří pro něj pracují. Se zaměstnáváním zaměstnanců souvisí povinnost podnikatele být zaregistrován k dani z příjmů ze závislé činnosti i k dani z příjmů vybírané srážkou. Zároveň je podnikatel hlášen v registru zaměstnavatelů zdravotních pojišťoven příslušných ke konkrétním zaměstnancům a u České správy sociálního zabezpečení.

Podnikatel je zároveň registrován k silniční dani, neboť vlastní vozidla, u nichž je zapsán v technickém listu jako provozovatel vozidla a tato vozidla využívá k samostatně výdělečné činnosti. Daňové přiznání podává pan Svoboda vždy do konce ledna za předešlý rok. S tím souvisí povinnost platby záloh k silniční dani.

Pan Svoboda je dále plátcem DPH. Jeho zdaňovacím obdobím je jeden měsíc, a ačkoliv by obrat za kalendářní rok nepřesáhl zákonnou hranici 10 milionů Kč pro povinné měsíční zdaňovací období, dobrovolně by svou podnikatelskou činnost ponechal v rámci měsíčního zdaňovacího období.

9 ANALÝZA DOPADŮ ZMĚNY PRÁVNÍ FORMY PODNIKÁNÍ

S přechodem na společnost s ručením omezeným souvisí také volba optimální skladby příjmů podnikatele z hlediska daňových povinností a odvodů. Cílem kapitoly je tedy nastínění vhodné skladby příjmů, které by si měl podnikatel jako jediný jednatel a společník ve společnosti vyplácet.

Dále je kapitola zaměřena na jednotlivé možnosti přechodu podnikání fyzické osoby – podnikatele na společnost s ručením omezeným s cílem definovat daňové i účetní aspekty, které z titulu přechodu vyplývají zejména s ohledem na daňovou optimalizaci a vyčíslení finančních, administrativních a časových nákladů souvisejících s přechodem na jinou právní formu podnikání. Vzhledem k majetkové struktuře podnikání pana Svobody se kapitola věnuje možnosti prodeje a vkladu obchodního závodu jako celku. Zejména proto, že oddělení části obchodního závodu by již tvořily samotné části majetku, nikoliv samostatný celek závodu, není v práci kalkulováno s prodejem či vkladem pouze oddělené části obchodního závodu. Kromě toho je dále posouzena vhodnost a dopady prodeje a vkladu jednotlivých částí majetku podnikatele do společnosti.

9.1 Volba vhodné skladby vyplácení příjmů z podnikání

V případě pevného rozhodnutí pana Svobody o změně právní formy, bude v takové jednočlenné společnosti jediným společníkem a jednatelem zároveň. Zaměstnanci společnosti se na činnosti společnosti podílejí jen nepřímo mimo obchodní vedení. Odměna za práci jednatele ve všech případech úvahy bude sjednána písemně na základě smlouvy o výkonu funkce jednatele, včetně její písemné formy a úředního ověření podpisů. Při optimalizaci daňové zátěže a povinných odvodů skrze nastavení vhodné skladby čerpaných příjmů je třeba mít na paměti dodržení právních předpisů při vztahu nadřízenosti a podřízenosti plynoucí ze zákoníku práce a důležitých aspektů, jak byly popsány v teoretické části práce v kapitole 3.3.2 *Příjmy společníka a jednatele*.

V rámci výpočtu nejvýhodnější varianty vyplácení příjmů podnikateli je počítáno s několika kombinačními variantami. K tomu jsou využity možnosti pobírání více druhů příjmů, včetně jejich souběžné kombinace. Pro tyto účely je však důležité připomenout, že podnikatel v případě skutečného přechodu na jinou právní formu podnikání počítá s úplným ukončením podnikatelské činnosti jako OSVČ. Proto bude varianta souběhu příjmů plynoucích ze společnosti a zároveň z podnikatelské činnosti OSVČ vypuštěna. Nově zřízená společnost

tak převezme živnostenské oprávnění tak, jak jej aktuálně pan Svoboda vykonává. V případě zřízení pracovněprávní pozice ve společnosti, tak bude za účelem eliminace rizik plynoucích z tohoto vztahu možné uvažovat o pozici:

- skladník v sídle provozovny
- řidič a rozvozce zboží
- správce webových stránek a internetového obchodu včetně všech objednávkových procesů
- prodavač v maloobchodní prodejně.

Tento výčet je pouze demonstrativní v reálné praxi si může Pan Svoboda zvolit jiný druh vykonávané práce v závislosti na jeho živnostenském oprávnění. Nicméně tento výčet je možné považovat za dostatečně příkladný a náležitě odlišný od výkonu funkce jednatele, aby nebyl narušen již zmíněný vztah nadřízenosti a podřízenosti a aby nedošlo ke kolizi v rámci uvedených pracovních pozic. Při zřízení pracovněprávního vztahu pak může být uvažováno o příjmech z pracovního poměru v rámci dohod. I tak je však potřeba mít na paměti, že v případě jednoho člověka v roli společníka i jednatele hraje vztah nadřízenosti a podřízenosti důležitou roli zejména po stránce morální, z hlediska motivace sebe sama. Proto je třeba v případě konečné volby některé z této kombinace příjmů zvážit, zda není vhodnější následně řešit situaci prostřednictvím smlouvy o výkonu funkce či příkazní smlouvy, kde právní úprava nespadá pod zákoník práce.

V případě pana Svobody bude počítáno s následujícími variantami skladby příjmů. Nutno dodat, že pan Svoboda je zvyklý čerpat veškeré příjmy společnosti pro osobní spotřebu, proto bude vždy počítáno s výplatou celého podílu na zisku společnosti. V průběhu fungování společnosti s ručením omezeným samozřejmě mohou vzniknout položky ovlivňující následně základ daně, tedy i výplatu podílu. V této práci je počítáno s výplatou podílu tak, jak to určuje základ daně stanovený dle posledního daňového přiznání pana Svobody v roce 2017. Základ daně bude pro další výpočty považován za shodný s výsledkem hospodaření v rámci společnosti, neboť pan Svoboda neuplatňuje žádné položky časového rozlišení nebo položky odpovídající dohadným položkám. Kromě toho jsou v průběhu sledovaných tří let položky závazků, pohledávek i zásob vždy v přibližně stejné výši. K tomu lze předpokládat, že případný každý vyšší výsledek hospodaření bude představovat také vyšší zisk společnosti, tedy bude vždy přínosnější.

V první řadě bude počítáno s příjmem pouze v rámci podílu na zisku s tím, že odměna jednatele by byla písemně stanovena jako bezúplatná. Tato varianta bude propočítána spíše demonstrativně a pro představu konečného daňového zatížení, a to z důvodu definovaného v teoretické části práce. V tomto případě je pak dále ještě potřeba kalkulovat s povinnými platbami na zdravotní pojištění, které jsou stanoveny dle právních předpisů pro rok 2018 v minimální povinné výši 19 764 Kč/rok. Příjem z podílu na zisku sám o sobě vzhledem k jeho zařazení k příjmům dle § 8 jako příjem z kapitálového majetku nezakládá povinnou účast na povinných odvodech.

Dále bude kalkulováno s kombinacemi:

- odměny jednatele a příjmů z podílu na zisku společníka,
- odměny jednatele a příjem společníka na základě smlouvy o výkonu funkce nebo smlouvy příkazní případně s variantami pracovněprávního vztahu v podobě dohod konaných mimo hlavní pracovní poměr.

Pojem příjem společníka je zde použit univerzálně, může tak představovat příjem plynoucí z příkazní smlouvy, smlouvy o výkonu funkce případně za dodržení definovaných podmínek příjem z pracovních dohod.

Podkladová data pro výpočty platné pro rok 2018 jsou uvedena v Příloze č. 1.

Tab. 15. Vybrané kombinace výplaty příjmu (vlastní zpracování)

	Popis kombinace výplaty příjmu
I.	Podíl na zisku
II.	Odměna jednatele + podíl na zisku
III.	Odměna jednatele + příjem společníka + podíl na zisku
IV.	Odměna jednatele + dohoda o provedení práce + podíl na zisku
V.	Odměna jednatele + dohoda o pracovní činnosti + podíl na zisku

Dále je nutné vymezit kombinace podnikající osoby z hlediska uplatnění daňových slev a zvýhodnění. Výslovné přání pana Svobody je propočítání daňového zatížení a zatížení z hlediska odvodů při variantě, že si bude z pracovněprávního vztahu (nebo z odměny funkce jednatele či společníka) ve společnosti uplatňovat slevu na poplatníka a daňové zvýhodnění na dítě (jako tomu bylo doposud) nebo pouze slevu na poplatníka, vzhledem k tomu, že manželka již pracuje v zaměstnání a volba uplatnění daňového zvýhodnění bude později promyšlena i ve vztahu k ní. Za tímto účelem byly tyto varianty rozděleny do variant:

- varianta A = sleva na poplatníka
- varianta B = sleva na poplatníka + daňové zvýhodnění na dítě.

Kromě toho je do výpočtů je zahrnut ohled na přání pana Svobody, pro kterého je nejvýznamnější prioritou daňová optimalizace, včetně odvodů na povinném pojistném. Nicméně vzhledem k udržení dosavadního životního standardu rodiny by rád znal výpočet celkové zátěže v případě pobírání měsíční mzdy přibližně ve výši 40 000 Kč. Je tomu tak proto, že výplata podílů na zisku bude jednorozční a podnikatel by tak musel kalkulovat s rozpočtem tohoto příjmu na celý rok. Rozhodující je však výše celkové zátěže, tudíž konečné rozhodnutí bude provedeno v závislosti na konečném porovnání výpočtů.

Pojem **celkové zátěže podnikání** pro účely této práce zahrnuje veškeré nákladové a daňové zatížení včetně povinných odvodů na zdravotním a sociálním pojištění, které by pan Svoboda jako jednočlenná společnost byl povinen odvádět. V závislosti na jednotlivých kombinacích příjmů to znamená následující:

- příjmy pozice z jednatele, společníka ve formě odměn či příjmy z dohod zahrnující povinné pojistné placené společnostmi (tedy tvořící dílčí základ daně dle § 6 ZDP),
- daň z příjmů fyzických osob (z příjmů dle § 6 ZDP po snížení o platby na soukromé životní pojištění, které si podnikatel platí),
- případný doplatek na povinném zdravotním pojištění,
- daň z příjmů právnických osob (ze zisku zbylého po odečtení částky odpovídající dílčímu základu daně dle § 6 ZDP jakožto daňově uznatelného nákladu),
- srážková daň z podílu na zisku (dle § 8 ZDP).

Jak již bylo naznačeno, výpočty jsou provedeny vždy vzhledem k základu daně tak, jaký vyplynul z podnikání pana Svobody za rok 2017, neboť sám podnikatel počítá minimálně se stejným daňovým základem, respektive tedy výsledkem z podnikání v rámci obchodní společnosti. Jak již bylo vysvětleno, případný každý vyšší výsledek hospodaření bude zakládat vyšší zisk společnosti (a případně i podíl na zisku). Tento daňový základ tak činí v matematickém zaokrouhlení na tisíce 829 000 Kč. K řádnému vysvětlení metody výpočtů je třeba ještě dodat, že odměna z dohody o provedení práce je s ohledem na zákonný limit 300 hodin vykonané práce/rok stanovena na hodnotu 2 700 Kč, tj. 25 hodin/měsíc s odměnou, která v průměru náleží zaměstnancům podnikatele v přepočtu na hodinovou sazbu – 108 Kč. Nicméně při kalkulaci s odměnou plynoucí z dohody o provedení práce je nutné brát zřetel na skutečnost, že v případě tohoto každoročního opakujícího se stejného pracovního vztahu

může být správcem daně na odměnu z něj plynoucí pohlíženo jako na odměnu ze závislé činnosti. DPP je tedy vhodné volit v případě například jednoročního výkonu specifické činnosti. S tím souvisí i nastavení výše odměny, která může být prakticky jakákoliv – při velmi specifických činnostech například i 250 Kč/hod, v rámci této práce však bude kalkulováno s obvyklou výší hodinové sazby.

Obdobné vyčíslení výše odměny platí pro odměnu z dohody o pracovní činnosti, která je vyčíslena při odpracování 80 hodin/týden na 8 640 Kč.

Při samotných výpočtech jsou zohledněny povinné zdravotní a sociální odvody, daňová zátěž a následně jsou vypočteny hodnoty představující celkové zatížení podnikání pro společnost vyjádřené v korunách i v procentech ze základu daně (tedy hospodářského výsledku společnosti). S ohledem na rozsah této práce jsou veškeré výpočtové tabulky pro jednotlivé kombinace příjmů obsaženy v Příloze III. Vždy je počítáno s povinným doplácením doplatku na zdravotní pojištění, pokud výše odměny jednatele či společníka, odměny z DPČ, případně jejich vzájemné kombinace nedosahuje hodnoty minimální mzdy pro rok 2018, tedy 12 200 Kč.

Výsledkem výpočtů jsou hodnoty celkového zatížení podnikání, konečně vyhodnocené dle nejmenší hodnoty zatížení jako optimální. Pojem **optimální kombinace (skladby) příjmů** tedy představuje takovou kombinaci a výše příjmů, která odpovídá nejmenšímu celkovému zatížení podnikání. Následující tabulka zobrazuje tyto hodnoty v rámci každé ze stanovených kombinací výplaty příjmů.

Tab. 16. Výsledky výpočtu optimální kombinace výplaty příjmu ze základu daně 829 000 Kč (vlastní zpracování)

Kombinace výplaty příjmu	Částka (Kč)	Zatížení podnikání (v Kč)		Zatížení podnikání (v %)		
		A	B	A	B	
I.	Podíl na zisku	570 997	278 101	278 101	33,53	33,53
II.	Odměna jednatele	11 000	264 460	249 256	31,90	30,07
	Podíl na zisku	449 004				
III.	Odměna jednatele	2 499	256 659	241 455	30,96	29,13
	Příjem společníka	9 000				
	Podíl na zisku	448 718				
IV.	Odměna jednatele	9 000	256 703	241 499	30,97	29,13
	DPP	2 700				
	Podíl na zisku	448 961				
V.	Odměna jednatele	3 000	264 084	248 880	31,86	30,02
	DPČ	8 640				
	Podíl na zisku	442 033				
VI.	Odměna jednatele	2 499	333 098	317 894	40,18	38,35
	Příjem společníka	37 000				
	Podíl na zisku	138 689				

Na základě výpočtů je v tabulce optimální kombinace výplaty příjmů podnikateli z hlediska celkového zatížení podnikání vyznačena tučně. Jako optimální kombinace příjmů pana Svobody v případě přechodu na společnost s ručením omezeným se tak jeví kombinace odměny jednatele (2 499 Kč) + společníka (9 000 Kč) + podíl na zbylém zisku společnosti (po zdanění 448 718 Kč), tedy kombinace III. Vzhledem k výši příjmu společníka již tento příjem zakládá účast na sociálním pojištění, tedy i na nemocenském pojištění. Pan Svoboda tak může využívat výhodnějšího postavení v rámci nemocenského pojištění než jako OSVČ. Takže platí, že za předpokladu, že bude podnikatel uplatňovat pouze slevu na poplatníka, celkové zatížení podnikání při této kombinaci a výši příjmů pak činí 256 659 Kč. V případě varianty B, tedy uplatnění nadto ještě daňového zvýhodnění na dítě, bude celkové zatížení podnikání rovno 241 455 Kč.

Zajímavým výsledkem je téměř shodné zatížení u kombinací III a IV, ačkoliv se takový výstup dal předpokládat. Cíleně zvolená odměna jednatele ve výši 2 499 Kč a odměna z DPP

ve výši 2 700 Kč totiž nezakládá účast na sociálním pojištění, přičemž ostatní příjmy jsou stejné. Není zde proto žádný prostor pro rozdílný konečný výsledek. Pozornost by mohlo v tabulce poutat stejné procentní zatížení podnikání 29,13 % v případě varianty B, ačkoliv v korunovém vyjádření se částky liší. Výše stejného procenta je způsobena matematickým zaokrouhlením na dvě desetinná místa, jak je vidět, rozdíl 44 Kč v celkovém zatížení zde nehraje téměř žádnou roli. Při volbě mezi těmito dvěma kombinacemi lze doporučit spíše kombinaci III. Ačkoliv by totiž DPP byla uzavřena na rok v rámci zákonného hodinového limitu 300 hodin, každoměsíční příjem může zakládat podobu soustavně opakující se činnosti a při každoročním opakování byla by vhodnější již volba DPČ. Pro další analytické postupy bude tedy kombinace IV vyloučena a bude počítáno už jen s variantou III.

Stejně lze zhodnotit kombinaci příjmů II a V. Kombinaci II, tedy odměnu jednatele ve výši 11 000 Kč a následný podíl na zisku a kombinaci V, tedy odměnu jednatele 3 000 Kč, odměnu z dohody o pracovní činnosti 8 640 Kč a následný podíl na zisku, lze považovat za téměř shodnou, neboť zdanění a povinné odvody u odměny jednatele a DPČ odpovídají stejným zásadám. Stejně jako v předchozím odstavci, bude tedy nadále počítáno jen s kombinací V, neboť zakládá širší možnosti rozložení příjmů.

Ve spodní části tabulky je dále vyčíslena zmíněná varianta příjmů ve výši přibližně 40 000 Kč měsíčně, požadovaná panem Svobodou k výpočtu – označená jako kombinace VI, v Příloze (Příloha III) je pak výpočet vyznačen šedým zvýrazněním. Záměrně byla zvolena ta kombinace příjmů, jenž způsobuje nejmenší zatížení, tedy jeden z příjmů ve výši 2 499 Kč, která zakládá povinné odvody pouze na zdravotní pojištění. Vypočtené zatížení se přesto se zaměřením na daňové povinnosti a na povinné zdravotní a sociální pojištění celkově jeví jako nejméně optimální. A to v případě varianty A i B, tedy uplatnění slevy pouze na poplatníka i včetně daňového zvýhodnění na dítě. Celkové zatížení podnikání oproti vypočtenému optimálnímu (III) je vyšší o 76 439 Kč. Stejně tak při volbě jakékoliv kombinace příjmů tak, aby měl pan Svoboda vždy měsíční příjem přibližně 40 000 Kč za měsíc, je výše zatížení vždy nad 40 %. Toto zatížení je tedy v porovnání s vypočtenou optimální kombinací nevýhodné. Z hlediska optimalizace zatížení je tedy tato varianta nejméně vhodná.

Protože vypočtené optimální kombinace příjmů v sobě nesou nízký měsíční příjem a naopak vysoké jednorázové příjmy v podobě podílů na zisku, přichází v úvahu využití institutu záloh na podílu na zisku. Pan Svoboda se tak vyhne nutnosti rozpočítávání jednorázového příjmu do celoroční spotřeby. Pro udržení běžného standardu a příjmu, na který je pan

Svoboda zvyklý, bude tedy znázorněna výše půlroční zálohy na zisku v případě volby kombinace III tak, aby odpovídala příjmům ve výši 40 000 Kč za měsíc.

Tab. 17. Znázornění vhodné výše půlroční zálohy podílu na zisku po zdanění v Kč (vlastní zpracování)

Popis položky	Kombinace příjmů III
Odměna jednatele	2 499
Odměna společníka	9 000
Podíl na zisku po zdanění CELKEM	448 718
PŮLROČNÍ záloha podílu po zdanění	171 006

V případě kombinace příjmů III tedy bude potřeba půlroční záloha na výplatu podílu na zisku ve výši 171 006 Kč. Pro společnost to však znamená určité riziko, že pokud se v daném roce společnosti nebude tolik dařit, nebude tak po schválení řádné účetní závěrky výsledek hospodaření v potřebné výši pro splnění zákonných podmínek o výši zálohy na výplatu zisku. Z výsledku v tabulce však vyplývá, že pokud by se pan Svoboda rozhodl pro vyplácení záloh na podílu na zisku, bude záloha stále přiměřeně nízká oproti právu na podíl na zisku v jeho plné výši. To znamená, že při půlroční výplatě podílu na zisku ve výši 171 006 Kč stále zůstanou prostředky na účtu výsledku hospodaření pro jejich případné jiné využití. Konečně lze dodat, že pan Svoboda samozřejmě může zvolit i častější periodu výplaty záloh než půlroční, nicméně musí počítat minimálně s nutnou mezitímní účetní závěrkou.

Dále bude provedeno podrobné vyčíslení celkového zatížení podnikání při vypočtené optimální kombinaci příjmů III, V pro variantu A i B a pro kombinaci příjmů zakládající příjem pana Svobody kolem 40 000 Kč měsíčně (VI). Tyto informace obsahuje následující tabulka 18 (Tab. 18.).

Tab. 18. Detail zatížení vybraných kombinací příjmů (v Kč) (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)

Položka	Kombinace příjmů III		Kombinace příjmů V		Kombinace příjmů VI	
	A	B	A	B	A	B
Základ daně	829 000		829 000		829 000	
Odměna jednatele	12 * 2 499 = 29 988		12*3 000 = 36 000		12 * 2 499 = 29 988	
Příjem společníka	12 * 9 000 =108 000		-		12 * 37 000 = 444 000	
DPČ	-		12*8 640 = 103 680		-	
Zdravotní pojištění	18 624		18 864		63 984	
Doplatek na zdravotní pojištění	1 136		907		0	
Sociální pojištění	34 020		44 004		139 860	
Daň z příjmů FO	0	-15 204	525	-14 679	66 585	51 381
Daň z příjmů PO	123 690		121 790		38 190	
Podíl na zisku	527 903		520 039		163 163	
Srážková daň FO	79 185		78 006		24 474	
Podíl na zisku po zdanění celkem	448 718		442 033		138 689	
Podíl na zisku při dodržení výše příjmu 40 000/měs.	342 012		340 320		0	
Celkové zatížení	256 659	241 454	264 096	248 892	329 048	317 894

Z tabulky je patrné, že kombinace příjmů III a V je v ohledu celkového zatížení srovnatelná. Předposlední řádek *Podíl na zisku při dodržení výše příjmu přibližně 40 000 měsíčně* ukazuje, jak velký podíl ze zisku společnosti musí být podnikateli vyplacen, jestliže by chtěl dodržet tento příjem rozpočítaný na měsíce. Rozdíl mezi touto částkou a celkovém podílu na zisku po zdanění, což tedy zároveň představuje zisk společnosti, pak ukazuje výši úspory, kterou lze počítat návratnost investic do změny právní formy podnikání. Tento rozdíl se pohybuje u jednotlivých kombinací příjmů mezi (zaokrouhleně) 102 000 – 138 000 Kč. Na základě těchto výpočtů lze následně počítat s alespoň přibližnou finanční i časovou návratností projektu. Tedy samozřejmě poté, co budou náklady na samotný projekt vyčísleny.

9.1.1 Srovnání zátěže daně z příjmů a povinných odvodů

Jak vyplývá nejen z teoretické části práce, ale také z praktických výpočtů, kombinace a výše příjmů, které bude pan Svoboda od založené společnosti pobírat, má přímý vliv na celkové zatížení podnikání v rámci společnosti. V tabulce 19 (Tab. 19.) je shrnuta a přiblížena celková zátěž podnikání pana Svobody jako OSVČ za rok 2017, tedy při stejném daňovém základu (pouze u společnosti byl základ daně zaokrouhlen dle pravidel na tisíce dolů).

Tab. 19. Souhrn zatížení podnikání OSVČ v roce 2017 (v Kč) (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)

Popis	Částka
Základ daně	829 334
Daň z příjmů celkem	78 436
Pojistné na důch. poj. a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	121 083
Pojistné na VZP	55 980
Zatížení podnikání celkem	30,81 % = 255 499
Čistý příjem po zdanění	573 835

Kompletní zatížení podnikání pana Svobody jako OSVČ a jako jediného zakladatele a společníka společnosti s ručením omezeným je uvedeno dále. Pro jednoznačné a přehledné srovnání jsou zde uvedeny kombinace příjmů vyfiltrované na základě předchozí analýzy. V tabulce proto budou uvedeny kombinace příjmů III, V a VI. Spodní část tabulky znázorňuje možný čistý příjem podnikatele z vybrané formy podnikání. V rámci příjmů plynoucích ze společnosti je v tomto případě počítáno s výplatou nejvyššího možného podílu.

Tab. 20. Srovnání celkového zatížení a konečného čistého příjmu po zdanění OSVČ a spol. s r. o. v Kč (vlastní zpracování)

Celkové zatížení						
Kombinace příjmů	III		V		VI	
	odměna jednatele 2 499, příjem společníka 9 000		odměna jednatele 3 000, DPČ 8 640		odměna jednatele 2 499, příjem společníka 37 000	
	A	B	A	B	A	B
OSVČ	255 499		255 499		255 499	
Spol. s r. o.	256 659	241 455	264 084	248 880	333 098	317 894
ROZDÍL	-1 160	14 044	-8 585	6 619	-77 599	-62 395
Čistý příjem po zdanění						
OSVČ	573 835		573 835		573 835	
Spol. s r. o.	573 482	588 686	565 816	580 495	513 302	528 506
ROZDÍL	-383	14 851	-8 019	6 660	-60 533	-45 329

Z tabulky porovnávající celkové zatížení z hlediska daní i povinných odvodů jasně vyplývá, které kombinace a výše příjmů jsou pro pana Svobodu při přechodu na společnost vhodné a které ne. Rozdíl v záporných hodnotách představuje nevýhodnou kombinaci příjmů oproti celkovému dosavadnímu podnikatelskému zatížení podnikatele. Kladný rozdíl pak poukazuje na výši úspor, kterých by pan Svoboda při stejném daňovém základu dosáhl při přechodu na společnost s ručením omezeným. Porovnání varianty A a B je sice jednoznačné, neboť je mezi variantami vždy rozdílná výše odpovídající výši daňového bonusu za nezletilé dítě, pokud by si jej pan Svoboda v daňovém přiznání uplatňoval, nicméně je zde uvedeno pro jednodušší a rychlejší srovnání.

Nejméně vhodnou kombinací jak z pohledu celkového zatížení podnikání, tak z pohledu konečných příjmů podnikatele po zdanění je kombinace VI, která představuje měsíční příjem podnikatele v přibližné výši 40 000 Kč, jenž si podnikatel sám přál propočítat. Podnikatel by byl celkově zatížen o 77 599 Kč více, pokud by v daňovém přiznání uplatňoval pouze slevu na poplatníka. Jestliže by k tomu uplatňoval i daňové zvýhodnění na nezletilé dítě jako tomu bylo doposud, rozdíl oproti zatížení OSVČ činí 62 395 Kč.

Z hlediska optimalizace se podnikateli nejvíce vyplatí kombinace příjmů III., která zakládá příjem v podobě odměny jednatele ve výši 2 499 Kč a příjem společníka ve výši 9 000 Kč.

Při volbě této kombinace a výše příjmů je vypočítán záporný rozdíl ve variantě A (1 160 Kč) a daňovému zvýhodnění na dítě nadto odpovídající kladný rozdíl ve variantě B. Zmíněný záporný rozdíl varianty A není natolik markantní, aby měl na jeho základě pan Svoboda jednoznačně změnu právní formy zamítnout. Naopak, při uplatnění daňového zvýhodnění se mu změna právní formy vyplatí.

Konečným zhodnocením lze tedy říci, že pan Svoboda by při změně právní formy podnikání měl volit mezi kombinacemi příjmů III, případně V a rozhodně přechod na společnost s ručením omezeným nezavrhouvat. Motivy pana Svobody ke změně právní formy podnikání spolu s výslednými výpočty ukazují na vhodnost tohoto rozhodnutí, zejména pokud bude výsledek hospodaření společnosti růst.

K finálnímu zkonstatování lze dodat, že konečná volba skladby příjmů ze společnosti závisí na podnikateli, tedy že jednotlivé skladby příjmů mohou být nahrazeny jinými - při dodržení definovaných právních ustanovení a doporučení pro odměňování jednatele a společníka v jedné osobě.

9.2 Prodej obchodního závodu společnosti

Vzhledem k tomu, že prodej obchodního závodu proběhne v této variantě mezi spojenými osobami, je nezbytné stanovení ceny obchodního závodu v ceně obvyklé. Cena obvyklá bude stanovena dle znaleckého posudku, neboť by ze strany správce daně mohla být posuzována z hlediska přiměřenosti kupní ceny.

Společnost je v případě prodeje obchodního závodu povinna zaplatit podnikateli stanovenou kupní cenu. Pan Svoboda neeviduje žádné další závazky vůči orgánům státní správy (vyjma závazků z titulu zaměstnanců), případně pohledávky, což je potřeba zohledňovat, neboť tyto nebyly součástí prodeje obchodního závodu. Výhodou prodeje celého obchodního závodu je tak jednorázový převod vlastnického práva, včetně dosavadních pracovně-právních vztahů. Podnikatel tak nemusí rušit se svým zaměstnancem pracovní poměr, ale zaměstnanec je automaticky převeden pod nově vzniklou obchodní společnost. Na společnost tedy přechází veškeré závazky a pohledávky, které podnikatel z podnikání eviduje. Nicméně je třeba mít na paměti, že při prodeji obchodního závodu musí pan Svoboda svým dlužníkům a věřitelům tento prodej oznámit. Jestliže nastane situace, kdy věřitel k převzetí dluhu společností neudělí souhlas, bude za splnění dluhu ručit dále podnikatel.

Prodej obchodního závodu není předmětem DPH, což je možné brát jako výhodu oproti prodeji a vkladu pouze části majetku.

K faktickému převzetí závodu společností dochází ke dni nabytí účinnosti smlouvy o prodeji závodu. V souvislosti s tímto je třeba provedení zápisu o předání obchodního závodu, který bude obsahovat seznam veškerého převáděného majetku, dluhů, práv i povinností. Samotné vlastnické právo společnosti k obchodnímu závodu vznikne až v okamžiku, kdy budou zveřejněny údaje o smlouvě o koupi závodu ve sbírce listin.

Dále je důležité připomenout, že prodej obchodního závodu je v případě podnikající fyzické osoby považován za příjem dle § 7 ZDP. Okamžité ukončení osoby samostatně výdělečně činné není ihned možné, neboť podnikatel může podniknout kroky k úplnému ukončení činnosti jako OSVČ až po podání daňového přiznání za následující rok, ačkoliv z hlediska ukončení živnosti, plateb na zdravotní a sociální pojištění může prakticky skončit hned. Kromě toho je pan Svoboda jako OSVČ plátcem DPH a zrušení takového plátce předchází minimálně 12 kalendářních měsících, kdy obrat podnikatele klesl pod hranici jednoho milionu korun za posledních 12 měsíců.

9.2.1 Dopady prodeje obchodního závodu na straně podnikatele OSVČ

Jak již bylo řečeno, je vhodné přechod na jinou právní formu podnikání uskutečnit na konci zdaňovacího období, neboť tak nebude docházet k dvojité inventarizaci, soupisu konečných stavů apod. K analýze jednotlivých daňových a účetních dopadů tak bude vždy vycházeno z údajů platných v daňové evidenci pana Svobody ke dni 31. 12. 2017.

Prodá-li pan Svoboda svůj obchodní závod společnosti, vznikne mu za společností pohledávka. Tato zvedne daňový základ OSVČ a bude jako příjem podléhat povinným odvodům sociálního a zdravotního pojištění. Z tohoto pohledu není prodej obchodního závodu pro daňovou optimalizaci výhodný. Ačkoliv zde není reálný předpoklad okamžitého uhrazení částky za prodej ze strany společnosti, neboť na to společnost jednoduše nebude mít prostředky, lze samozřejmě prodloužit dobu splatnosti. Panu Svobodovi se také na základě zvýšených příjmů dle § 7 ZDP zvedne v daném roce vyměřovací základ pro zdravotní a sociální pojištění. Vzhledem k tomu je třeba počítat s většími doplatky na tomto pojištění. Pro eliminaci vysokého jednorázového finančního zatížení lze toto řešit předchozím zvýšením záloh na pojištění. Jakmile bude úhrada za prodej obchodního závodu provedena a pan Svoboda za daný rok odevzdá daňové přiznání a vypořádá dlužné

daňové a odvodové částky, může zahájit kroky k přerušení živnosti. Na základě přerušení u zdravotní pojišťovny a příslušné správy sociálního zabezpečení nebude muset nadále platit zálohy na pojistném, stejně tak na daň z příjmů fyzických osob, které vyvstanou z následně z tohoto vyššího vyměřovacího základu. Pro finanční úřad je, jak bylo řečeno, po dobu 12 kalendářních měsíců stále registrován jako plátc DPH, ačkoliv podává nulové přiznání k DPH.

V případě pana Svobody je v této podkapitole počítáno s prodejem celého závodu, bez jakýchkoliv vyloučených položek. Prodejní cena obchodního závodu pana Svobody je pro další účely práce pouze odhadnuta, avšak na základě obecné konzultace autorky práce se znalcem, aby alespoň přibližně odpovídala praxi a mohlo s ní být v rámci práce kalkulováno. Tato je tedy odhadnuta na 1 900 000 Kč, přičemž ji tvoří majetek, pohledávky, závazky (odečteny od ceny), majetek, zásoby a peněžní prostředky. Tabulka obsahující přehled ocenění majetku, pohledávek a závazků je vzhledem ke svému rozsahu a použití jako základ pro veškeré výpočty přechodu podnikání OSVČ na společnost s ručením omezeným uvedena v Příloze II.

Hodnota majetku je stanovena v ceně obvyklé, s ohledem na podobné obchodní transakce na trhu. Pro účely této práce bude předpokládáno, že je rovna znaleckému ocenění. Základ daně pana Svobody po prodeji obchodního závodu společnosti je stanoven pro příjmy za předpokladu § 23 odst. 16 a výdaje § 24 odst. 12 ZDP, s tím, že vzniklá pohledávka podnikatele z prodeje obchodního závodu byla uhrazena kompletně do konce roku 2018, v němž prodej proběhl, a všechny závazky byly také uhrazeny, ačkoliv je tedy možné rozložení platby do více období. Již zmiňovaný příjem z prodeje obchodního závodu bude navýšen o rozdíl mezi hodnotou zásob a jejich cenou stanovenou při prodeji. Závazky podnikatele pak způsobí snížení příjmů dle ZDP. Protože je pan Svoboda plátcem DPH, bude kalkulováno s hodnotou závazků bez této daně. Do výdajů bude také patřit DPH z pohledávek, jejichž úhrada by byla zdanitelný příjem. V případě pana Svobody jsou to pak veškeré jeho pohledávky z obchodních vztahů, které v daňové evidenci vede. Zůstatková cena dlouhodobého hmotného majetku je vyjádřena po uplatnění polovičního ročního odpisu.

Tab. 21. Úprava základu daně podnikatele při prodeji obchodního závodu v Kč (vlastní zpracování)

Položka	Příjem	Výdaj
	§ 23 odst. 16 ZDP	§ 24 odst. 12 ZDP
Prodejní cena obchodního závodu	1 900 000	
Závazky vč. DPH (§ 23 odst. 16 ZDP)	666 349	
Rozdílná hodnota zásob	14 862	
Zůst. cena hmotného majetku		500 301
Peníze		295 133
Požizovací cena pozemku		90 816
DPH z pohledávek		53 580
Závazky bez DPH		528 773
Závazky (zaměstnanci)		26 534
CELKEM	2 558 211	1 495 137

Výsledný rozdíl mezi součtem příjmů a výdajů je 1 063 074 Kč. Tento výsledek tvoří daňový základ podnikatele, resp. o tuto hodnotu se změní základ daně pana Svobody v případě prodeje obchodního majetku. Pan Svoboda se v tomto případě nemusí obávat solidárního zvýšení daně, neboť ještě nedosahuje jejího limitu.

Bude-li počítáno s povinnými odvody vyloženě pouze z této hodnoty (bez ohledu na základ daně z běžné podnikatelské činnosti pana Svobody v průběhu roku včetně jeho úprav), pak výsledná daň po odečtení částky zaplacené za soukromé životní pojištění a zaokrouhlení základu daně na stokoruny dolů bude ve výši 156 750 Kč. Za předpokladu uplatnění základní slevy na poplatníka a daňového zvýhodnění na dítě bude konečná daňová povinnost podnikatele rovna 116 706 Kč. Povinné pojistné na sociální pojištění se pak rovná 155 209 Kč a zdravotní pojištění bude ve výši 71 757 Kč. Celkové zatížení je tak ve výši 343 672 Kč. Ačkoliv nelze tyto výsledky považovat za striktně přesné, neboť jsou vypočteny za předpokladu rozdílu příjmů a výdajů jako jednorázově upraveného základu daně, lze však na jejich základě předvídat, že celkové zatížení podnikatele při prodeji obchodního závodu je velmi vysoké. Dále je třeba vést v patrnosti také náklady na odměnu znalce, který provede odhad ceny obchodního závodu. Tyto náklady se ještě navýší o cenu za vypracování znaleckého posudku, které se pohybují v řádech několika desítek tisíc korun. Konkrétní cenu

není možné přesně stanovit, neboť je vždy vyčíslena individuálně, na základě veškerých úkonů, které znalec provádí.

9.2.2 Dopady při koupi obchodního závodu na straně společnosti

Při prodeji obchodního závodu se nabízí varianta založení úplně nové společnosti s ručením omezeným nebo koupě již založené společnosti. Pro účely této práce však bude brán zřetel pouze na založení nové společnosti samotným pan Svobodou. Tato společnost je pak povinna převzít veškerý majetek včetně závazků a zaplatit sjednanou cenu podnikateli jako prodávajícímu.

Následně bude sestavena zahajovací rozvaha a koupě závodu a veškeré transakce s ní spojené zaúčtována rozvahově. Stejně tak následná úhrada závazků a pohledávek neovlivní výsledek hospodaření společnosti.

Samotnou problematiku tvoří způsob odpisování hmotného majetku. Společnost nebude pokračovat v odpisech podnikatele tak, jak je započal podnikatel jako OSVČ, ale začne tento majetek odpisovat od počátku. Zde je důležité zohlednit, zda společnost bude odpisovat z ceny na základě posudku v případě, že provedla individuální přecenění každé složky majetku nebo zda bude odpisovat z účetní zůstatkové ceny prodávajícího. V případě pana Svobody bude společnost účtovat o goodwillu, který bude rovnoměrně odepisovat do nákladů, neboť bude vycházet z ocenění majetku znalcem. K účetním odpisům musí být sestaven odpisový plán, daňové odpisy budou uplatněny dle zákonné úpravy ZDP.

Tab. 22. Zahajovací rozvaha společnosti Pan Svoboda, s. r. o. při prodeji obchodního závodu (vlastní zpracování)

Položka	Hodnota v Kč	Položka	Hodnota v Kč
Goodwill	110 232	Závazky - koupě podniku	1 900 000
Dlouhodobý hmotný majetek	917 808	Závazky	657 905
Drobný nehmotný majetek	7 900		
Drobný hmotný majetek	112 776		
Zásoby	805 416		
Pohledávky	308 640		
Pokladna	295 133		
AKTIVA CELKEM	2 557 905	PASIVA CELKEM	2 557 905

9.3 Vklad obchodního závodu do základního kapitálu

Opět jde o úkony prováděné mezi spojenými osobami, při vkladu obchodního závodu do základního kapitálu společnosti je proto potřeba znalecké ocenění obchodního závodu. Je tomu tak zejména proto, že obchodní závod obsahuje také nepeněžitě složky. Na rozdíl od prodeje však podnikateli nevzniká pohledávka, nýbrž obchodní podíl na společnosti s ručením omezeným, z čehož plyne, že vklad závodu neovlivní výši základu daně OSVČ. Ovšem je třeba brát zřetel na pohledávky a zásoby, které daňový dopad pro podnikatele mají.

Kromě nákladů na vypracování znaleckého posudku je třeba počítat s náklady advokátovi za sepsání smlouvy o vkladu závodu. Ta se pohybuje přibližně okolo částky 25 000 Kč.

Výhodou tohoto postupu je, že pokud se OSVČ rozhodne úplně skončit (ale nemusí), tak vše vloží do základního kapitálu společnosti, včetně pohledávek, dluhů a závazků a dále již nebude mít tyto položky ve svém obchodním majetku. Stejně tak není nutné, aby pan Svoboda vyhradil peněžní prostředky na základní kapitál nově vzniklé společnosti, jako je tomu v případě prodeje obchodního závodu, případně částí majetku. Nicméně samotný proces vkladu je náročný na přípravu i samotné provedení přechodu.

Co se týká převodu závazků, není potřeba souhlasu věřitelů. Vkladem obchodního závodu dochází k převodu také pracovně-právních závazků. Všechny předměty vkladu, které jsou součástí závodu, se zapisují v zakladatelské listě společnosti.

Při vkladu obchodního závodu bude vycházeno ze stejných hodnot jako v případě prodeje obchodního závodu, tedy dle znaleckého ocenění. Celková hodnota závodu zůstává stejně jako cena za prodej závodu na hodnotě 1 900 000 Kč, kdy tato hodnota zahrnuje peněžní prostředky, pohledávky, majetek a zásoby snížené o hodnotu závazků.

9.3.1 Dopady vkladu obchodního závodu na straně podnikatele OSVČ

Protože jde v rámci obchodního závodu i o vklad odpisovaného majetku, uplatní si pan Svoboda v daném roce pouze poloviční odpisy a zároveň zůstatková cena nebude ovlivňovat základ daně. Základ daně OSVČ však ovlivní úhrada všech závazků, včetně závazků pracovně-právních vztahů. Dále, jak již bylo naznačeno, obchodní závod pana Svobody obsahuje i zásoby, které již byly uhrazeny. O jejich hodnotu se pak zvýší základ daně pana Svobody jako OSVČ. V případě pana Svobody jde o zásoby v hodnotě 259 728 Kč. ZDP dále upravuje problematiku vkladu pohledávek, kdy se u OSVČ zvýší základ daně o jejich jmenovitou hodnotu.

Tab. 23. Úprava základu daně OSVČ při vkladu obchodního závodu v Kč (vlastní zpracování)

Položka	Příjem	Výdaj
Jmenovitá hodnota pohledávek	308 640	
Uhrazené zásoby	259 728	
1/2 odpisu DHM		84 655
Závazky		666 349
CELKEM	568 368	751 004

Pro konečný výpočet základu daně budou odečteny celkové výdaje od příjmů, kdy rozdíl činí -182 636 Kč. Vzhledem k tomu, že je základ daně záporný, bude daň z příjmů nulová. Tedy za předpokladu, že by toto byl jediný a konečný základ daně pana Svobody v daném roce. Pak by byl povinen platit povinné odvody z minimálních vyměřovacích základů. Pan Svoboda však vykonával v průběhu roku podnikatelskou činnost a základ daně proto bude tvořen převážně z podnikatelské činnosti. Nicméně pro vyčíslení povinného zatížení je

vhodné uvést, že povinné sociální pojištění pouze v tomto případě zde činí 26 262 Kč a pojištění na zdravotní pojištění činí 24 288 Kč. Celkové zatížení je tedy ve výši 50 550 Kč.

Z pohledu prodávajícího je třeba ještě doplnit, že ačkoliv vloží celý obchodní závod do základního kapitálu nově vzniklé společnosti, jeho činnost jakožto činnost samostatně výdělečně činná zaniká. Nicméně jeho právní subjektivita samozřejmě stále zůstává a podnikatel je povinen vypořádat se s položkami, které tvoří součást vkladu obchodního závodu. Jedná se o ty stejné povinnosti, jako v případě prodeje obchodního závodu, tedy jako příklad lze uvést povinnosti na doplatku nebo přeplatku na dani z příjmů vůči finančnímu úřadu, povinnosti vázící se k povinným odvodům, silniční dani apod.

9.3.2 Dopady vkladu závodu u společnosti

Jak již bylo řečeno, vkladem závodu do základního kapitálu nevzniká společnosti závazek ke splacení vysoké částky jako při koupi obchodního závodu. Z vkladu obchodního závodu vzniká společníkovi právo na vyplácení podílu na zisku. Vzhledem k tomu, že v tomto případě jde také o vklad nepeněžního majetku, musí být tento splacen před zápisem společnosti do obchodního rejstříku.

S ohledem na zákon o DPH je třeba dodat, že v případě, že společnost není plátcem DPH, stává se jím dnem nabytí majetku, resp. obchodního závodu. Povinností na straně společnosti je pak nejpozději do dne nabytí podniku podat přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty u místně příslušného finančního úřadu (§ 6b ZDPH).

Samotnou problematikou je opět účetní a daňové odpisování nabytého majetku. Společnost pokračuje v odpisování majetku tak, jak je započal podnikatel v rámci OSVČ. Tedy z původní hodnoty majetku a v rámci zachování stejného způsobu odpisování. Daňové náklady společnosti tak budou zahrnovat jen daňovou zůstatkovou cenu hmotného majetku. Dále stejně jako si pan Svoboda jako OSVČ mohl uplatnit pouze poloviční odpis, i jako společnost si může v prvním roce uplatnit jen jednu polovinu. Nutno připomenout, že daňové a účetní odpisy pana Svobody jako OSVČ jsou shodné.

Tab. 24. Zahajovací rozvaha v případě vkladu celého obchodního závodu do společnosti (vlastní zpracování)

Položka	Hodnota v Kč	Položka	Hodnota v Kč
Goodwill	-2000	Základní kapitál	1 900 000
Dlouhodobý majetek	1 038 484	Závazky	666 349
Drobný nehm. majetek	7 900		
Drobný hm. majetek	112 776		
Pohledávky	308 640		
Zásoby	805 416		
Pokladna	295 133		
AKTIVA CELKEM	2 566 349	PASIVA CELKEM	2 566 349

Zahajovací rozvaha sestavená ke dni vzniku společnosti následně podává přehled o základním kapitálu, který je zde tvořen peněžitými i nepeněžitými vklady. Aktiva představují hodnotu majetku v hodnotě dle znaleckého ocenění, závazky pak hodnotu obchodně-právních závazků a závazků k zaměstnancům. Vzhledem k rozdílu mezi přeceněním jednotlivých položek majetku a závazků dle znaleckého posudku a hodnotou vkládaného závodu, vznikl společnosti záporný goodwill, který bude odepisovat do výnosů.

9.4 Prodej majetku společnosti

Prodej majetku společnosti, ať již celého nebo po částech, přichází v úvahu za předpokladu existence již vzniklé společnosti. Tato část práce bude kalkulovat s prodejem obchodního majetku společnosti za úplatu jak veškerého, tak po částech. Při prodeji lze (až na pozemky a pohledávky) uplatnit pořizovací, resp. zůstatkovou cenu plně jako daňový výdaj. Ovšem je třeba mít na paměti, že v případě pana Svobody půjde o institut spojených osob, dohodnutá cena prodeje majetku by měla odpovídat ceně obvyklé.

Důležitou připomínkou je skutečnost, že příjem z prodeje majetku, resp. jeho jednotlivých částí je opět považován za příjem z činnosti samostatně výdělečně činné, podléhá tedy daňové povinnosti a povinným odvodům.

Prodej obchodního majetku nabízí širokou škálu možností z hlediska daňové optimalizace. V této podkapitole tak budou přiblíženy varianty:

1. prodej veškerého majetku společnosti – dlouhodobý a drobný majetek pohledávky a zásoby,
2. prodej pouze některých částí obchodního majetku podnikatele s tím, že ostatní části majetku zůstanou v majetku OSVČ a budou využívány do jejich úplného využití, případně útlumu,

Protože je pan Svoboda plátcem DPH a při prodeji částí obchodního majetku se dle ZDPH jedná o dodání zboží či prodej majetku, je nutno zohledňovat, že se bude těchto úkonů DPH dotýkat. Pouze pro postoupení pohledávek toto neplatí, navíc při jejich prodeji dojde k navýšení základu daně OSVČ o jejich jmenovitou hodnotu. Přitom je třeba mít na paměti, že pan Svoboda postoupení pohledávek zdaní ihned, ne až při přijetí úhrady. Toliko pouze obecně k úpravě základu daně podnikatele, neboť je tento postup shodný s jednorázovou úpravou daně při prodeji celého obchodního závodu.

Změnu oproti prodeji obchodního závodu ještě ale tvoří závazky, neboť při prodeji majetku není možné, aby OSVČ své závazky společnosti prodala také. Ty si ponechá a v rámci své činnosti postupně uhradí.

V případě prodeje odpisovaného majetku zahrne pan Svoboda do základu daně polovinu ročního odpisu a daňovou zůstatkovou cenu.

9.4.1 Dopady prodeje majetku na straně OSVČ

1. prodej veškerého majetku společnosti

Do společnosti tedy podnikatel prodá odpisovaný majetek, pozemek a drobný hmotný majetek. Dále postoupí pohledávky a zásoby. Jinak se tento postup v podstatě příliš neliší od varianty prodeje celého obchodního závodu, ale budou z něj vyloučeny peněžní prostředky a majetek již odepsaný. Za zmínku stojí fakt, že prodej již odepsaného majetku není výhodný ani pro OSVČ, ani pro společnost, neboť je oceňován i tento majetek, přičemž jeho zůstatková cena je nulová. O jeho hodnotu je tak navyšován příjem OSVČ a následně dluh společnosti. Při zvažování prodeje zásob do společnosti se nabízí několik možností, jak k tomuto úkonu přistoupit. Jednou z nich je vedle ponechání stávající hodnoty úprava hodnoty zásob ve smyslu jejich fyzického protřídění v závislosti na blízké datum spotřeby jednotlivých skladových položek. O tyto pak bude hodnota zásob snížena, což je z celkové pořizovací hodnoty zásob přibližně 10 %. Následně bude prodejní cena zásob odhadnuta na

výši, která zahrnuje přibližně 12 % marži, neboť musí jít o cenu obvyklou. Tato hodnota ve své podstatě odpovídá již dříve provedenému ocenění hodnoty zásob.

Tab. 25. Úprava základu daně při prodeji celého majetku v Kč (vlastní zpracování)

Položka	Příjem	Výdaj
Cena za pozemek	90 816	
Cena za ostatní DHM	1 038 484	
Cena za drobný majetek	120 676	
Pohledávky	308 640	
Zásoby	805 416	
1/2 odpisu DHM		84 655
Odpis zůst. ceny DHM (ZC 415 646- 1/2 odpis 84 655)		330 991
Závazky		666 349
CELKEM	2 364 032	1 091 995

Rozdíl mezi příjmy a výdaji za účelem stanovení základu daně pana Svobody je 1 272 037 Kč. Výsledná daň po odečtení částky na soukromé životní pojištění a základní slevu na poplatníka a daňové zvýhodnění na dítě je 148 041 Kč. Povinné pojistné na sociální pojištění činí 185 717 Kč a zdravotní pojištění pak činí 85 862 Kč. Celkové zatížení je tedy ve výši 419 620 Kč. Ke zhodnocení těchto daňových dopadů je třeba opět upozornit, že ani zde nejsou kalkulovány položky snižující základ daně, dále jiná daňová povinnost podnikatele, kterou provozoval v průběhu roku, jenž budou v daňovém přiznání rovněž zahrnuty. Tento výpočet je opět zaměřen pouze na čisté vyčíslení daňových odvodů a povinného pojistného za účelem srovnání mezi jednotlivými variantami změny právní formy podnikání.

2. prodej majetku společnosti po částech při současném využití zbylého majetku v rámci podnikatelské činnosti OSVČ až do jejího útlumu

Obecně lze hodnotit postupný prodej majetku v porovnání s předchozími variantami změny právní formy podnikání jako poměrně jednoduchý. Podnikatel může společnosti prodávat vybraný majetek po částech, respektive v rámci jednotlivých období, pokud by věděl, že si v jednom zdaňovacím období příliš zvýší základ daně.

Volbu částí majetku k prodeji může posuzovat také podle časové náročnosti. Například prodej nemovitosti, vyřízení nabytí jejího vlastnictví společností je časově náročnější a administrativně více zatěžující, proto může podnikatel k jejímu prodeji zahájit úkony

souběžně s prodejem jiného majetku. Přitom musí myslet na to, že bude souběžně provozovat podnikatelskou činnost i jako OSVČ, tudíž čím rychleji prodá veškerý majetek, tím dříve bude moci zahájit kroky k přerušení a konečnému zrušení OSVČ.

Postupy při úpravě základu daně podnikatele v rámci prodeje jednotlivých částí majetku jsou shodné s variantou prodeje veškerého majetku. Podnikatel však ušetří na nákladech za ocenění jednotlivých složek majetku, neboť nemusí nechávat ocenit majetek veškerý (tedy za předpokladu, že i při prodeji majetku zvolí znalecké ocenění).

V první řadě je vhodné zvážit prodej odpisovaného hmotného majetku. Pan Svoboda vlastní dva automobily, které v současné době odepisuje. Může tak společnosti prodat jedno z nich a druhé si ponechat v OSVČ. Dále je vhodné, aby podnikatel zvážit postoupení pohledávek. Z jejich úhrady pak může společnost získané prostředky použít k platbě závazku za koupi majetku.

Protože oba podnikatelské subjekty (společnost s ručením omezeným a fyzická osoba – podnikatel) v případě této varianty fungují současně, je potřeba mít na paměti, že rozdělení majetku mezi tyto subjekty není tak složité jako následné počínání s nimi. Rozdělování výdajů a nákladů, jejich přiřazování ke správnému automobilu, platby ze správného účtu, hlídání závazků vzniklých ještě v OSVČ a vzniklých nově ve společnosti. Nové zásoby již v průběhu může podnikatel nakupovat v rámci společnosti a staré doprodávat jako OSVČ. Nabízí se sice možnost prodeje zásob do společnosti pouze v jejich určité výši a druhou ponechat pro činnost v rámci OSVČ, přičemž případný prodej zbytku zásob společnosti již nebude mít takový daňový dopad na základ daně OSVČ. Nicméně tato možnost je administrativně velmi zatěžující, podnikateli mohou chybět zásoby k prodeji u jednoho právního subjektu, ačkoliv je vlastní v rámci druhého apod.

Zejména na počátku bude tato varianta administrativně více zatěžující, ale s postupným útlumem činnosti OSVČ, vypořádáním závazků jako obchodněprávních, tak veřejnoprávních, bude dominovat podnikatelská činnost v rámci společnosti a souběh podnikání se tak bude stávat přehlednějším.

Názorný výpočet předpokládá prodej pozemku a nemovitosti spolu s automobilem značky Fiat (odpisy do roku 2019) a postoupení pohledávek. Drobný majetek si podnikatel ponechá, pro účely v rámci společnosti plánuje nakoupit nový a moderní. Stejně tak si ponechá veškeré zásoby, které postupně doprodá.

Tab. 26. Úprava základu daně při prodeji vybraných částí majetku společnosti (vlastní zpracování)

Položka	Příjem	Výdaj
Cena za pozemek	90 816	
Cena za automobil	214 000	
Pohledávky	308 640	
1/2 odpisu DHM		41 472
Odpis zůst. ceny DHM (ZC 165 885- 1/2 odpis 41 472)		124 413
Závazky		666 349
CELKEM	613 456	832 234

Konečný rozdíl mezi příjmy a výdaji je – 218 778 Kč. Je tedy záporný, což znamená nulovou daňovou povinnost, případně tedy získání daňového bonusu. Hlavním poznatkem, který z tohoto výsledku plyne, je, že pan Svoboda má stále ještě prostor k prodeji větší části majetku, aniž by mu vznikla dodatečná daňová povinnost. Může tak například od drobného majetku oddělit ten, který využije v rámci činnosti ve společnosti a nemusí tak z počátku ihned investovat do nového vybavení ve formě regálů, telefonů, kancelářského nábytku apod.

S ohledem na pojistné je třeba dodat, že pokud by tento výsledek skutečně zakládal definitivní výši základu daně, zaplatil by pojistné z minimálních vyměřovacích základů. Tedy celkem sociální pojistné (26 262 Kč) a zdravotní pojistné (24 288 Kč) činí 50 550 Kč.

9.4.2 Dopady prodeje majetku na straně společnosti

Ohledně problematiky DPH je vhodné co nejdříve, ideálně ještě před prodejem majetku do společnosti, zaregistrovat ji k této dani, aby si společnost mohla nárokovat odpočet daně. Při prodeji celého majetku společnost uplatní nárok na nadměrný odpočet. Nicméně z praktického hlediska je zde nutné upozornit na možnou problematiku dobrovolné registrace společnosti k DPH. Dobrovolná registrace je ze strany finančních úřadů ztížená, nicméně není nemožná. Podnikatel bude muset podstoupit větší byrokratickou zátěž v podobě prověření jeho podnikání, podnikatelských vztahů, cílů a záměrů a jiných požadavků finančních úřadů. (Generální finanční ředitelství, 2016 cit. podle Morávek, 2016). Tímto se může proces registrace k DPH časově výrazně prodloužit.

1. prodej veškerého majetku společnosti

Dlouhodobý a drobný majetek, pohledávky a zásoby byly oceněny na hodnotu 2 364 032 Kč. Tato hodnota je také zároveň celkovým závazkem společnosti z koupě celého majetku podnikatele.

Tab. 27. Zahajovací rozvaha společnosti Pan Svoboda, s. r. o. při prodeji celého majetku (vlastní zpracování)

Položka	Hodnota v Kč	Položka	Hodnota v Kč
Dlouhodobý majetek	1 129 300	Závazky - koupě majetku	2 364 032
Drobný majetek	120 676		
Pohledávky	308 640		
Zásoby	805 416		
AKTIVA CELKEM	2 364 032	PASIVA CELKEM	2 364 032

Koupený majetek společnost ocení pořizovací cenou, ze které bude následně odepisovat. Co se týká pohledávek, budou účtovány rozvahově a hospodářský výsledek jejich úhrada nijak neovlivní.

2. prodej vybraných částí majetku společnosti

V tomto případě může podnikatel založit společnost s ručením omezeným a postupně zvyšovat její aktiva prodejem jednotlivých částí majetku. Zahajovací rozvaha s hodnotou vkladu ve výši 100 000 Kč bude v tom případě vypadat následovně.

Tab. 28. Zahajovací rozvaha společnosti Pan Svoboda, s. r. o. při hodnotě základního kapitálu 100 000 Kč (vlastní zpracování)

Položka	Hodnota v Kč	Položka	Hodnota v Kč
Běžný účet	100 000	Základní kapitál	100 000
AKTIVA CELKEM	100 000	PASIVA CELKEM	100 000

Následně bude nabytý majetek oceněn pořizovací cenou. V případě prodeje vybraných částí majetku se hodnota aktiv zvýší o hodnotu aktiv ve stejné výši jako závazek společnosti vůči panu Svobodovi.

Tab. 29. Rozvaha společnosti Pan Svoboda, s. r. o. při prodeji vybraných částí majetku (vlastní zpracování)

Položka	Hodnota v Kč	Položka	Hodnota v Kč
Dlouhodobý hm. majetek	304 816	Základní kapitál	100 000
Pohledávky	308 640	Závazky - koupě majetku	613 456
Běžný účet	100 000		
AKTIVA CELKEM	713 456	PASIVA CELKEM	713 456

9.5 Vklad majetku do základního kapitálu obchodní společnosti

Podkapitola se zabývá vkladem majetku do základního kapitálu společnosti jak v celé možné hodnotě, tak v případě vkladu pouze vybrané části majetku. Stejně jako při vkladu obchodního závodu je třeba rozlišovat peněžní a nepeněžní vklady. U těch nepeněžních je potřeba jejich ocenění na základě znaleckého posudku, což oproti prodeji (ačkoliv tam je vhodné doporučit ocenění znalcem, neboť jde o osoby spojené) majetku navýší celkové výdaje při založení nové společnosti.

Při vkladu veškerého majetku do společnosti se na úpravě základu daně oproti vložení celého obchodního závodu nic nezmění, neboť úprava základu daně OSVČ je stejná. Z toho plyne, že při vkladu veškerého majetku bude daňová povinnost a povinné odvody ve stejné výši jako při vkladu obchodního závodu. Dojde však ke změně výše hodnoty základního kapitálu, protože u vkladu vybraných částí majetku tuto hodnotu tvoří pouze vkládaný majetek ne celková hodnota obchodního závodu.

Vzhledem k tomu, že příjem v rámci základu daně ovlivňují pouze pohledávky a závazky, může pan Svoboda volit libovolně mezi jednotlivými částmi majetku.

9.5.1 Dopady vkladu majetku ze strany společnosti

Vklad majetku je možné provést do již založené společnosti (v případě pana Svobody to bude se základním kapitálem 100 000 Kč z důvodů již dříve uvedených) a její kapitál tak zvýšit nebo vkladem majetku novou společnost rovnou založit.

Výhodou vkladu majetku do kapitálu společnosti je ušetření výloh s kupní cenou, kdy společnost neneviduje závazek vůči OSVČ za prodaný majetek. Výše hodnoty vkladu závisí

u nepeněžitého vkladu na ocenění znalcem. Kapitál společnosti může být zvyšován v průběhu let postupně, v závislosti na rozhodnutí podnikatele, který majetek za vklad zvolí. Následující tabulka znázorňuje zahajovací rozvahu v případě vložení veškerého majetku v ocenění znalcem do základního kapitálu společnosti. Oproti vkladu celého obchodního závodu však nezahrnuje peněžní prostředky a závazky podnikatele.

Tab. 30. Zahajovací rozvaha při vkladu majetku do společnosti Pan Svoboda, s. r. o. (vlastní zpracování)

Položka	Hodnota v Kč	Položka	Hodnota v Kč
Dlouhodobý majetek	1 038 484	Základní kapitál	2 273 216
Drobný nehm. majetek	7 900		
Drobný hm. majetek	112 776		
Pohledávky	308 640		
Zásoby	805 416		
AKTIVA CELKEM	2 273 216	PASIVA CELKEM	2 273 216

9.6 Ready –made společnost a asistované založení společnosti

V rámci teoretické práce již bylo naznačeno, že volba již koupě již založené společnosti s sebou může nést jistá rizika. Je tomu tak proto, že již založené společnosti s sebou i přes veškeré záruky společností, které jejich prodej nabízí, mohou nést dluhy či jiná břemena, případně pod její koupi mohou být skryté poplatky. Generalizování negativ by však nebylo na místě, podnikatel si pochopitelně může zvolit společnost, jejíž doba, po kterou je již zapsána v obchodním rejstříku, tedy doba, po kterou existuje, odpovídá požadavkům podnikatele. Koupě takové společnosti ušetří časové i administrativní náklady. Přesto s sebou tato varianta založení společnosti s ručením omezeným nese dodatečné náklady.

Podnikatel se totiž ani tak nevyhne přepisu již založené společnosti, resp. celého podílu, u notáře, a následný prodej nebo vklad majetku (nebo obchodního závodu) do společnosti již musí provést tak, jak bylo popsáno výše. Kromě toho pan Svoboda již přesně ví, jak by měl název jeho společnosti znít, při koupi již založené společnosti kupuje tuto s již názvem jiným. Ačkoliv existuje možnost pozdější změny názvu společnosti, přináší to s sebou opět

nejen administrativní a časovou zátěž, a úspora času, kterou prodávající předzaložených společností garantují, tímto ztrácí na významu.

Nicméně pro kompletní posouzení finančních nákladů všech variant přechodu na společnost s ručením omezeným bude provedeno alespoň jejich přibližné vyčíslení. Na základě informací dostupných na internetových stránkách společností, zabývajících se prodejem již založených společností budou vyfiltrovány základní požadavky pana Svobody:

- základní kapitál ve výši 100 000 Kč,
- sídlo společnosti na Jižní Moravě, tedy převážně Brno, ačkoliv není primární podmínkou, neboť by tak či onak došlo k přepisu sídla společnosti,
- datum zápisu do obchodního rejstříku v roce 2018,
- živnost volná.

Tab. 31. Vyčíslení přibližné ceny předzaložených společností v Kč
(vlastní zpracování)

Společnost nabízející prodej ready made společností	Cena
Smart Companies (2018)	29 900
Profi Společnosti (2018)	25 900
Ready Made společnosti (2018)	20 400
PRŮMĚRNÁ CENA	25 400

Tabulka obsahuje výpočet průměrné ceny předzaložených společností, které jsou aktuálně dle zadaných parametrů nabízeny. Nutno dodat, že tyto společnosti nejsou plátcí DPH, při jejich koupit bude nutné zkontrolovat registraci ke všem úřadům a veřejnoprávním institucím.

Ačkoliv koupě předzaložené společnosti šetří časové náklady, přibližná reálná cena za ně je ve výši 25 400 Kč.

Pan Svoboda může dále využít služeb asistovaného založení společnosti. Vzhledem k tomu, že za tímto účelem využije služeb a asistence své účetní, která panu Svobodovi vede daňovou evidenci, nepředpokládá, že by využil placenou službu cizí společnosti. Za poplatek by tak získal pomoc při přípravě potřebné dokumentace, při notářském zápisu, zřízení bankovního účtu. Cena za tyto služby se aktuálně pohybuje okolo 10 000 Kč (Profi Společnosti, 2018).

9.7 Srovnání daňové zátěže, účetních aspektů a administrativního zatížení

Pro konečnou formulaci srovnání a zejména doporučení je nutné se nejdříve zabývat otázkou, zda je možné za předpokladu současných podnikatelských podmínek pana Svobody docílit při přechodu na jinou právní formu podnikání daňové optimalizace a snížení celkového zatížení podnikání z hlediska daně z příjmů a povinných odvodů. Jak bylo dokázáno v přechozí analytické části, právní prostředí nabízí široké možnosti, jakým způsobem přechod na společnost s ručením omezeným uskutečnit a na základě jakých předpokladů lze přechod učinit pokud možno nejen daňově optimální.

Z předchozí části práce (*Kapitola 9.1 Volba vhodné skladby vyplácení příjmů z podnikání*) vyplynulo, že při vhodné kombinaci a výši příjmů, lze v případě pana Svobody dosáhnout jistého snížení zatížení podnikání ve smyslu zatížení daňového a povinných zdravotních a sociálních odvodů, zejména pokud bude i nadále uplatňovat daňové zvýhodnění na dítě.

Co se týká převodu majetku či celého obchodního závodu na společnost, i zde existuje více možností, jak tento úkon uskutečnit. Volba konečné varianty závisí nejen na celkových finančních, časových a administrativních nákladech, ale také na potřebách a preferencích podnikatele samotného. Ačkoliv by totiž volil nejraději možnost změny právní formy takovou, kde činnost podnikání fyzické osoby pokud možno co nejdříve ukončí, jeví se tato možnost zejména například při prodeji obchodního závodu jako jedna z méně vhodných.

Pan Svoboda nesmí také zapomenout na daň z nabytí nemovitých věcí a to všech formách přechodu na obchodní společnost. Současná právní úprava přikazuje tuto daň zaplatit kupujícím, tedy společností (pokud by kupní smlouva neurčovala k zaplacení daně OSVČ). Výše daně se stanoví jako 4 % ze základu daně, který tvoří cena nemovitosti. Daň se vypočte z porovnání s cenou zjištěnou znaleckým posudkem ve výši 75 % a cenou prodejní, přičemž se platí z vyšší částky. Vzhledem k tomu, že v práci je prodejní cena určena na základě znaleckého posudku, bude daň vypočtena z této prodejní ceny. Celková daň tedy bude ve výši 10 752 Kč, přičemž náklady na znalecký posudek nemovitosti je možné odečíst od základu daně.

Při samotném posouzení celkového zatížení při jednotlivých formách přechodu na společnost s ručením omezeným je vycházeno z předpokladu, že finanční a časové náklady u všech variant přechodu na založení nové společnosti jsou stejně vysoké. Ve všech možných způsobech přechodu na společnost s ručením omezeným totiž podnikatel bude

muset novou společnost založit (tedy vyjma varianty koupě předzaložené společnosti). Nyní jsou srovnány ty nákladové položky, které náklady na samotné založení společnosti převyšují nebo naopak umírňují, včetně výhod a nevýhod plynoucích z nich pro podnikatele. Jde o konečný souhrn vyčíslených nákladů v závislosti na podnikatelské činnosti pana Svobody a jeho preferencí.

Tab. 32. Souhrn nákladů při jednotlivých formách přechodu na společnost v Kč (vlastní zpracování)

Položka	Prodej obchodního závodu	Vklad obchodního závodu	Prodej majetku		Vklad majetku	
			veškerého	vybraného	veškerého	vybraného
Daň z příjmů	116 706	0	148 041	0	0	0
Sociální pojištění	155 209	26 262	185 717	26 262	26 262	26 262
Zdravotní pojištění	71 757	24 288	85 862	24 288	24 288	24 288
Znalecké ocenění	vhodné	25 000	vhodné	vhodné	dle vkladu	dle vkladu
Další náklady		Smlouva o vkladu závodu 25 000			Zápis změn do obch. rejstříku vždy 2 000	Zápis změn do obch. rejstříku vždy 2 000
Celkem	343 672	100 550	419 620	50 550	min 50 550	min 50 550

Tabulka obsahuje kromě daňového zatížení také náklady na znalecké ocenění. Ty jsou nejvyšší v případě ocenění celého obchodního závodu, dále je s nimi nutno počítat i v případě vkladu majetku, ovšem zde pouze dle druhu vkládaného majetku. U prodeje obchodního závodu je znalecké ocenění také na místě - k zajištění vhodné ceny mezi spojenými osobami - nicméně zejména při prodeji vybraných částí majetku a tedy dodržení ceny obvyklé není výdajů na znalce toliko třeba.

Jako nejméně výhodný způsob změny právní formy podnikání se jeví prodej obchodního závodu spolu s prodejem veškerého majetku. Tento postup příliš zatíží OSVČ v rámci jeho daňových povinností. Nicméně na druhou stranu se nově založená společnost stává ze zákona plátcem DPH, čímž se podnikatel vyvaruje možným komplikacím při registraci společnosti k této dani, jaké byly zmíněny v případě prodeje částí majetku (kapitola 9.4.2. *Dopady prodeje majetku na straně společnosti*).

Jak lze vyčíst z uvedené tabulky, z daňového hlediska jsou nejvýhodnějšími variantami pro změnu právní formy podnikání pro pana Svobodu prodej vybrané části majetku, případně vklad majetku do základního kapitálu společnosti. Při výběru varianty vkladu majetku musí počítat ještě s nutnými náklady na znalecké ocenění. Při jednotlivých vkladech také dochází k většímu administrativnímu i finančnímu zatížení, neboť je nutno vždy provést nový zápis do obchodního rejstříku.

Z hlediska možnosti optimalizace nákladů, jednoduchosti převodu majetku na společnost a svobodné volby ohledně druhu majetku lze doporučit volbu prodeje vybraného majetku společnosti. Při prodeji majetku musí brát v potaz vzniklý závazek, který bude muset společnost podnikateli uhradit, což tedy může provést z příjmu úhrady pohledávek. Dále může v rámci této varianty koupený majetek odepisovat ze vstupní ceny a snížit tak budoucí základ daně z příjmů společnosti jako právnické osoby. Negativním aspektem pro pana Svobodu je skutečnost, že nebude zajištěn plynulý přechod mezi právními formami a určitou dobu, odhadem jeden až dva roky, bude pan Svoboda zajišťovat činnosti v rámci dvou právních subjektů. Stejně tak může být negativním aspektem již zmíněná problematika dobrovolné registrace společnosti k DPH a to zejména v rámci nárokování DPH u OSVČ a nenárokování u společnosti. Ve finále to tedy znamená, že podnikatel bude muset projít kontrolním procesem ze strany finančního úřadu pro dobrovolnou registraci k DPH nebo bude muset počkat do okamžiku, kdy se stane plátcem DPH ze zákona.

Pro zajištění co možná nejvyšší kontinuity přechodu mezi právními formami a možnosti co nejrychlejšího ukončení existence OSVČ lze doporučit volbu vkladu celého obchodního závodu, ačkoliv obnáší vyšší náklady v podobě advokátních služeb a znaleckého ocenění. Pan Svoboda tak do společnosti převede zaměstnance i se závazky. Za připomínku stojí fakt, že vzhledem k tomu, že v nejbližších dvou letech bude jeho majetek vyjma nemovitosti kompletně odepsán, nebude moci v rámci společnosti uplatňovat toliko snížení základu daně z příjmů společnosti, protože bude v odepisování OSVČ jednoduše pokračovat. Z hlediska účetního na druhou stranu získá vysoký obchodní podíl ve společnosti. Oproti předchozí doporučené variantě je zde výhoda DPH, respektive zákonná registrace k DPH z titulu nabytí obchodního závodu od plátce DPH.

V konečné fázi pro celkové zhodnocení variant lze konstatovat, že volba nákupu předzaložené společnosti se jeví jako nevýhodná, neboť náklady na její koupi jsou vysoké a to ještě neobsahují náklady plynoucí z převodu majetku na společnost, ať již při jakémkoliv způsobu.

V rámci další části práce bude tedy počítáno s variantou vkladu obchodního závodu do základního kapitálu a variantou postupného prodeje jednotlivých částí majetku společnosti. Účelem je ponechání většího prostoru pro případné rozhodování podnikatele o způsobu změny právní formy podnikání.

10 PROJEKT ZMĚNY PRÁVNÍ FORMY PODNIKÁNÍ VYBRANÉ FYZICKÉ OSOBY

Předchozí analýzou bylo zjištěno, že přechod pana Svobody na společnost s ručením omezeným lze zvažovat, tudíž bude následně zpracován projekt změny právní formy podnikání. Ten je zaměřen na vymezení všech povinných úkonů, které bude tento podnikatel povinen provést, zejména pak na přiblížení časové, administrativní i finanční zátěže. Samotné založení společnosti je náročným procesem, kdy délka jejího založení závisí především na rychlosti odbavení jednotlivých úkonů na úřadech.

Základní kroky, které bude muset pan Svoboda při přechodu na společnost udělat, budou posuzovány z hlediska možnosti vložení obchodního závodu do základního kapitálu společnosti a z hlediska prodeje jednotlivých částí majetku společnosti tak, jak vyplynulo z analytické části práce. Jen pro upřesnění je vhodné dodat, že je nadále počítáno s variantou založení obchodní společnosti svépomocí, tedy nebude brána v úvahu možnost koupě již založené společnosti nebo využití placených asistencí.

Prvotním krokem k založení obchodní společnosti je volba jejího názvu, který by měl být jasný, výstižný a nezaměnitelný s názvem jiného podnikatelského subjektu. Při definování motivů pana Svobody k přeměně právní formy podnikání (kapitola 7.2 *Motivy ke změně právní formy podnikání*) bylo zmíněno, že pan Svoboda již vlastní webové stránky společně s internetovým obchodem, které vytvořil pod stejným názvem, jaký plánuje zvolit pro svou společnost. Tento postup není úplně vhodný, neboť se může stát, že než pan Svoboda skutečně založí obchodní společnost, nebude moct již tento název použít, protože jej použije společnost jiná. Pan Svoboda nemá v tomto okamžiku žádné vlastnické právo k názvu společnosti. Může však využít možnosti předregistrace obchodní firmy u rejstříkového soudu, kterým je vzhledem k plánovanému sídlu společnosti Krajský soud v Brně. Tímto si zajistí „rezervaci“ jména obchodní společnosti. K žádosti o předregistraci by musel doložit zakladatelskou listinu a k tomu do jednoho měsíce podat návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku. Za tento úkon by zaplatil poplatek ve výši 1 000 Kč. V rámci této práce bude za název obchodní společnosti považován název Pan Svoboda, s. r. o.

K založení společnosti je třeba vyplnění potřebných dokumentů, které jsou dostupné na internetu (www.justice.cz), včetně interaktivních formulářů a pokynů k jejich vyplnění, což může panu Svobodovi usnadnit práci se zjišťováním informací.

10.1 Administrativní postup založení společnosti

Podkapitola se zaměřuje na vymezení administrativních úkonů vůči správním orgánům, které jsou nezbytné pro přechod podnikání OSVČ. Tyto totiž vedle finančních nákladů představují také náklady časové.

10.1.1 Zakladatelská listina

Prostřednictvím soupisu a podpisu zakladatelské listiny založí pan Svoboda obchodní společnost. Jako jediný zakladatel tak tento úkon provede za přítomnosti notáře. S tímto souvisí ustanovení § 122 a § 123 občanského zákona, které definuje zakladatelské právní jednání a jeho náležitosti. V zakladatelské listině budou uvedeny orgány společnosti, kterými v případě tohoto podnikatele bude valná hromada a jednatel. Popis jednotlivých položek obsahu zakladatelské listiny není cílem této podkapitoly, nicméně je třeba zdůraznit, že obsahuje základní kapitál, respektive jeho výši. Takže pokud se pan Svoboda rozhodne pro přechod na společnost s ručením omezeným prostřednictvím postupného prodeje majetku společnosti, stanoví základní kapitál společnosti ve výši 100 000 Kč. Pokud se rozhodne pro variantu vkladu celého obchodního závodu do základního kapitálu společnosti, bude výše vkladu odpovídat výši ocenění obchodního závodu. Navíc u nepeněžitých vkladů je nutný jejich popis a určení znalce. Nesmí chybět ani určení správce vkladu, kterým na základě § 18 ZOK bude pan Svoboda. Odměna notáři za soupis zakladatelské listiny činí 4 840 Kč včetně DPH. Za ověření podpisů a stejnopis notářského zápisu zaplatí pan Svoboda 2 000 Kč.

Kromě toho je nutné dodat výpis z rejstříku trestu, neboť z pozice jednatele platí dle § 6 živnostenského zákona podmínka bezúhonnosti. Za ten pan Svoboda zaplatí poplatek 100 Kč včetně DPH.

10.1.2 Živnostenské oprávnění a bankovní účet

Jednou z prvotních úředních registrací je vyřízení živnostenského oprávnění. K provozování velkoobchodu a maloobchodu jako doposud není nutné, aby pan Svoboda prokazoval odborné či jiné způsobilosti, pouze musí splňovat všeobecné podmínky. Na místně příslušném živnostenském úřadě v Kyjově tak vyplní registrační formulář pro právnické osoby. Na základě udělení oprávnění provozování živnosti v rámci společnosti jí bude přiděleno identifikační číslo. K návrhu na zápis do obchodního rejstříku tak doloží kopii

živnostenského listu. Vyřízení takového živnostenského oprávnění je na počkání, není nutné čekat delší dobu. Registrace je zpoplatněna částkou 1 000 Kč, výpis z rejstříku pak částkou 100 Kč včetně DPH.

Podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku také předchází založení bankovního účtu na jméno společnosti. V zakladatelské listině pan Svoboda stanoví zaplacení peněžitého vkladu v celé jeho výši. Ačkoliv právní úprava dovoluje založení společnosti se základním kapitálem od 1 Kč, pro kladnější marketingové vnímání společnosti (ačkoliv je toto čistě subjektivní) bude tedy počítáno se základním kapitálem ve výši 100 000 Kč. Banka následně panu Svobodovi vydá potvrzení o vložení základního kapitálu, který bude doložen k návrhu na zápis do obchodního rejstříku. Pan Svoboda po celou dobu svého podnikání vede svůj podnikatelský účet u Komerční banky, proto u ní zůstane i nadále a vklad složí zde. Toto potvrzení mu banka vystaví zdarma.

10.1.3 Zápis do obchodního rejstříku

Do této chvíle podnikatel tedy založil společnost, nyní je potřeba jejího zápisu do obchodního rejstříku. Lhůta pro podání tohoto návrhu může být uvedena v zakladatelské listině, jinak platí doba 6 měsíců od založení společnosti. Pan Svoboda má dvě možnosti volby, jakým způsobem tento zápis provede. První je, že návrh na zápis do obchodního rejstříku podá sám. Prostřednictvím vyplněných tiskopisů a jejich příloh podá návrh u příslušného krajského rejstříkového soudu, kterým je Krajský soud v Brně. Těmito přílohami je vedle zakladatelské listiny a potvrzení banky také prohlášení společníka a jednatelů o souhlasu se zápisem do obchodního rejstříku. Dále doloží výpis ze živnostenského rejstříku. Za tento úkon zaplatí pan Svoboda soudní poplatek ve výši 6 000 Kč. V případě podání návrhu na zápis prostřednictvím rejstříkového soudu probíhá řízení, které může oproti notářskému podání návrhu tento proces prodloužit. Zákonná soudní lhůta, než soud zápis provede, je pětidenní.

Pan Svoboda může také využít druhou zmiňovanou možnost, kterou je přímý zápis do obchodního rejstříku prostřednictvím notáře, u kterého sepisoval zakladatelskou listinu. Notáři pak dodá výpis ze živnostenského rejstříku a potvrzení banky. Časově tento úkon zabere přibližně dva pracovní dny. Poplatek notáři za přímý zápis do rejstříku činí 2 700 Kč.

Dále je nutné k vyjmenovaným dokumentům přiložit výpis z katastru nemovitostí a souhlas vlastníka prostor, ve kterých bude sídlo společnosti. Za tento výpis zaplatí podnikatel poplatek 100 Kč.

Zákon stanovuje automatické zřízení datové schránky každé společnosti, která je zapsána v obchodním rejstříku. Společnosti tak bude následně přiděleno ID datové schránky. Ministerstvo vnitra zřizující datové schránky na adresu podnikatele následně zašle přístupové údaje. Prvním přihlášením pan Svoboda schránku zaktivuje, případně k aktivaci dojde automaticky uplynutím patnáctého dne doručení přístupových údajů. Zároveň je však třeba upozornit, že v případě neaktivování datové schránky hesla propadnou a podnikatel o ně bude muset žádat znovu.

Dnem zápisu do obchodního rejstříku vzniká obchodní společnost Pan Svoboda, s. r. o. a od této chvíle je také povinna vést účetnictví.

10.2 Registrační povinnosti

Se změnou právní formy podnikání souvisí široké spektrum povinností, které bude muset pan Svoboda splnit. Mezi ty nejčtenější patří registrační povinnosti a to jak na straně nově vzniklé společnosti, tak na straně podnikatele jako OSVČ. Nejdříve bude pozornost zaměřena na nutná podání po vzniku obchodní společnosti. Podnikatel má povinnost registrace u místně příslušného finančního úřadu, v jeho případě v Kyjově a to zejména jako plátce daně z příjmů právnických osob. Samozřejmostí je odeslání této registrace prostřednictvím tiskopisu vydávaného Ministerstvem financí a přes datovou schránku, pokud již bude zřízena.

Pan Svoboda nesmí zapomenout přihlásit společnost k dani silniční. Protože bude také v pozici zaměstnavatele, podá přihlášku k registraci jako plátce daně z příjmů ze závislé činnosti a také jako plátce daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně. Nutno dodat, že v případě nepodání těchto registrací automaticky, bude je muset pan Svoboda za společnost podat v případě vkladu obchodního závodu určitě, neboť na společnost tímto přejdou všechna dosavadní práva a povinnosti.

Jak vyplynulo z analytické části práce, pan Svoboda by měl provést co nejdříve registraci společnosti jako plátce DPH. Při této registraci doloží finančnímu úřadu také podnikatelský záměr, na základě kterého úřad posuzuje vyhovění či zamítnutí registrace. Nebude-li

v okamžiku prodeje majetku do společnosti tato společnost plátcem DPH, podnikatel tak bude v podstatě finančně tratit vlivem nemožnosti uplatnění DPH ve společnosti na vstupu.

K nutným povinnostem vyplývajícím z pozice společnosti jako zaměstnavatele patří registrace k příslušným zdravotním pojišťovnám. V případě vkladu obchodního závodu do společnosti je lhůta pro podání registrace osmidenní. U varianty postupného prodeje majetku společnosti je lhůta stejná, jen běží ode dne nástupu zaměstnance do zaměstnání pod společností. Pan Svoboda je také povinen registrovat společnost k zákonnému úrazovému pojištění, což platí od zaměstnání i jen jediného zaměstnance. Stejně povinnosti se týkají i registrace společnosti na správě sociálního zabezpečení. Pro veškeré tyto instituce bude nutné nechat vystavit úředně ověřenou kopii výpisu z obchodního rejstříku.

Mírně odlišný však bude registrační postup ze strany OSVČ a to v případě vkladu obchodního závodu do základního kapitálu společnosti i při postupném prodeji majetku do společnosti. Poté, co pan Svoboda vloží svůj obchodní závod do základního kapitálu společnosti, může zahájit úkony k ukončení činnosti samostatně výdělečně činné. Samozřejmě za předpokladu, že bude mít veškeré veřejnoprávní povinnosti vůči úřadům vyřízené. Následně je povinen o záměru ukončení činnosti informovat živnostenský úřad, kde může posléze zrušit svou provozovnu OSVČ. Poté vyrozumí okresní správu sociálního zabezpečení a to nejpozději do osmi dnů následujících po měsíci, v němž nastala skutečnost, která zakládá povinnost informovat tyto instituce. V souvislosti se zaměstnanci a nemocenském pojištění ještě podnikatel zruší sebe jako zaměstnavatele za malou organizaci. Zdravotní pojišťovnu musí informovat do osmi dnů od ukončení činnosti. Stejně tak je důležité informovat finanční úřad. U Ministerstva Vnitra se dále vypořádá s datovou schránkou, což samozřejmě nepůjde ihned (myšleno v okamžiku vkladu obchodního závodu do společnosti), neboť do datové schránky budou stále postupně docházet případné povinnosti týkající se daňových doplatků, případných pokut atp. Nutno dodat, že při nesplnění povinnosti informovat tyto orgány hrozí podnikateli pokuta ve výši 10 000 Kč.

Podnikatel si zejména při volbě vkladu obchodního závodu do kapitálu společnosti musí být vědom, že v případě urychleného ukončení činnosti jako OSVČ a oznámení této skutečnosti zdravotní pojišťovně, bez plynulého navázání zaměstnáním či jiným způsobem, který zakládá automatickou účast na zdravotním pojištění, hrozí časová prodleva v platbě pojistného na povinné zdravotní pojištění. V případě vzniku této nutné prodlevy musí pan Svoboda myslet na registraci k platbě pojistného jako osoba bez zdanitelných příjmů.

Za kalendářní rok, ve kterém pan Svoboda ukončí podnikání jako OSVČ, je povinen podat Přehled o příjmech a výdajích. Ten podá ve lhůtě stejné pro daňové přiznání. Co se týká daňového přiznání, podá jej za běžné zdaňovací období, tedy není nutné podávat daňové přiznání okamžitě.

Stejný způsob ukončení činnosti proběhne i v případě postupného prodeje majetku společnosti. Zde však toto ukončení probíhá v delším časovém úseku od okamžiku založení společnosti, neboť do úplného vypořádání případných pohledávek a závazků a doprodeje posledních zásob bude paralelně provozovat oba podnikatelské subjekty. V případě delšího provozování OSVČ, ačkoliv cílem založení nové společnosti je pro pana Svobodu ukončení OSVČ v co nejkratším možném termínu, se nabízí možnost provozování OSVČ jako činnosti vedlejší. To platí za předpokladu, že bude mít pan Svoboda příjmy ze společnosti zakládající účast na nemocenském pojištění a také že z těchto příjmů bude odvedeno zdravotní pojistné v minimální povinné výši. Při vedlejší činnosti by totiž pan Svoboda nebyl povinen platit zálohy na pojistném, přičemž by zdravotní doplatil vždy jednorázově po podání Přehledu o příjmech a výdajích. Následující zálohy by platil měsíčně dle dosaženého zisku v minulém roce. Co se týká sociálního pojistného – pokud pan Svoboda v rámci vedlejší činnosti nedosáhne rozhodné částky, nemá ze zákona povinnost toto pojistné platit. Varianta vedlejší samostatné činnosti je zde zmíněna jen okrajově, bez většího předpokladu jejího využití, nicméně jak bylo řečeno, při delším provozování minimální samostatné činnosti před jejím samotným ukončením je toto realizovatelná varianta.

Konečně je vhodné také upozornit na vyšší pravděpodobnost daňové kontroly ze strany správce daně při ukončení podnikání jako OSVČ. Tato skutečnost souvisí přímo s ustanovením § 35 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, na základě kterého správce daně učiní opatření ke stanovení základu daně a vybrání nedoplatků na daních.

V konečné fázi v souvislosti s ukončením podnikání OSVČ lze ještě doporučit archivaci dokladů a dodržování archivačních lhůt, tedy rozhodně neničit doklady související s předchozím podnikáním pana Svobody. Stále ještě je zde riziko kontroly správcem daně, správou sociální kontroly či zdravotní pojišťovnou a podnikateli v tomto případě mohou chybět důkazní materiály. Ohledně předpisu dlužných plateb na zdravotní a sociální pojistné nic nemění skutečnost ukončení OSVČ. Stejně tak doměření daně je možné po dobu tří let.

10.3 Základní povinnosti vyplývající z přechodu na společnost

Z přechodu dosavadního živnostenského podnikání fyzické osoby na obchodní společnost plynou podnikateli kromě výše zmíněných, také povinnosti přímo související s řízením a podnikáním pod obchodní společností.

Jak již bylo řečeno, v souvislosti se vznikem obchodní společnosti vzniká i povinnost vedení účetnictví. V případě paralelního podnikání také jako OSVČ, povede pan Svoboda nadále také daňovou evidenci. S účetnictvím také souvisí povinnost zakládání účetních závěrek i návrhů na rozdělení zisku do sbírky listin v obchodním rejstříku.

Pan Svoboda bude dále povinen vypracovat dle platné legislativy vnitropodnikovou směrnici a dle potřeb ji také aktualizovat. Vycházet musí z českých účetních standardů, zákona o účetnictví i vyhlášky. Následně musí podnikatel v souladu s touto směrnicí také jednat. Do směrnice musí kromě jiného zapracovat veškeré účetní metody a systém zpracování účetnictví nebo například související účtový rozvrh.

Při přechodu na podnikání v rámci obchodní společnosti byly v kapitole 9 *Analýza dopadů změny právní formy podnikání* v rámci jednotlivých varianty přechodu naznačeny zahajovací rozvahy. Po jejich sestavení pak dojde o otevření účetních knih, do kterých budou položky z rozvahy převedeny. Následně budou zaúčtovány zřizovací výdaje, které obsahují náklady na založení společnosti zaplacené před vznikem společnosti.

S prodejem majetku společnosti i při vkladu obchodního závodu do základního kapitálu souvisí tedy také daň z nabytí nemovitých věcí. Za předpokladu, že tuto daň zaplatí společnost, je povinna podat daňové přiznání do konce třetího kalendářního měsíce následujícím po kalendářním měsíci, ve kterém byl nový vlastník zapsán do katastru. Tato lhůta je shodná také pro platbu samotné daně. Přiznání podá finančnímu úřadu v Kyjově, neboť v jeho katastru se nemovitost nachází.

Pan Svoboda je v nové pozici jednatele povinen svolat valnou hromadu nejméně jednou za rok. Výsledkem je písemný zápis o schválení účetní závěrky, rozhodování o úhradě případné ztráty apod. Stejně tak je jeho povinností informovat valnou hromadu o nových skutečnostech týkající se zaměstnávání zaměstnanců, přičemž výsledkem je vždy provedení zápisu. Protože bude v postavení jednatele a valné hromady zároveň, jako společník tak působnost valné hromady vždy vykoná s úředně ověřeným podpisem.

11 REKAPITULACE NÁKLADŮ A ZHODNOCENÍ PŘÍNOSŮ A RIZIK

Jednotlivé nákladové položky související se založením obchodní společnosti, respektive společnosti s ručením omezeným byly definovány v předchozí kapitole *10 Projekt změny právní formy podnikání vybrané fyzické osoby*. Následující tabulka obsahuje jejich konečný souhrn. Pro stanovení konečné částky celkových nákladů spojených s přechodem je ještě potřeba přičíst finanční zatížení plynoucí z vkladu obchodního závodu a postupného prodeje obchodního majetku. Tyto údaje jsou převzaty z kapitoly *9.7 Srovnání daňové zátěže, účetních aspektů a administrativního zatížení*. Nutno dodat, že tento výčet není detailně přesný a je spíše orientační, neboť nelze přesně stanovit například náklady na znalecký posudek, odměny advokátní kanceláři a notáři, které se liší podle jednotlivých úkonů apod. Tyto podklady však mohou sloužit jako jejich přibližné vyčíslení a pro představu podnikatele.

Tab. 33. Rekapitulace předpokládaných nákladů na založení společnosti (vlastní zpracování)

Položka	Částka v Kč
Rezervace názvu společnosti	1 000
Odměna notáři - zakladatelská listina	4 840
Výpis z katastru nemovitostí	100
Ověření podpisů a stejnopis	2 000
Výpis z rejstříku trestů	100
Registrace živnostenského oprávnění	1 000
Výpis ze živnostenského rejstříku	100
Zápis do obchodního rejstříku	2 700 - 6 000
Poštovné, náklady na cestu	1 500
PŘEDPOKLÁDANÉ NÁKLADY CELKEM	12 340 - 16 640

Vyjma případné rezervace názvu společnosti by tyto náklady tvořily částku zřizovacích výdajů, které by byly zaplacené ještě před vznikem společnosti. Celkové finanční zatížení založení společnosti se tedy bude pohybovat v rozmezí přibližně 12 340 – 16 640 Kč dle volby možnosti podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku.

Pokud by podnikatel měl sečíst celkové finanční zatížení při volbě vkladu obchodního závodu do kapitálu společnosti, pak budou přibližně ve výši 112 890 – 117 190 Kč. Při volbě

postupného prodeje majetku obchodní společnosti bude tento způsob přechodu podnikatele ve všech nákladových aspektech stát přibližně 62 890 – 67 190 Kč. Z uvedeného opět vyplývá, že z hlediska finančního zatížení by pro podnikatele byl nejvhodnější volbou postupný prodej majetku společnosti. Nicméně vzhledem k jeho požadavku co nejrychlejšího ukončení OSVČ jsou tedy vyčísleny i finanční náklady při vkladu obchodního závodu do základního kapitálu společnosti.

V kapitole 9.1.1. *Srovnání zátěže daně z příjmů a povinných odvodů* byl vyčíslen přibližný rozdíl mezi celkovým ziskem společnosti a výší výplaty podílu na zisku panu Svobodovi. S tímto rozdílem lze kalkulovat v rámci návratnosti investic vložených do změny právní formy podnikání. Jestliže tedy bylo vypočteno, že při konkrétní skladbě výplaty příjmů podnikateli zůstane na zisku společnosti 102 000 – 138 000 Kč, pak lze konstatovat, že návratnost projektu jak při volbě vkladu celého obchodního závodu, tak při postupném prodeji majetku, bude do jednoho roku. Finanční zatížení při provedení projektu přeměny právní formy podnikání je totiž nižší nebo srovnatelné se ziskem společnosti po odečtení výplaty příjmů panu Svobodovi.

Vedle finančních nákladů je vhodné také vymezit přibližné časové rozpětí, kterého se bude změna právní formy podnikání týkat. Samotnému vzniku společnosti předchází několik kroků, které není možné vynechat. Některé úkony, respektive jejich časovou implementaci je schopen ovlivnit podnikatel sám – například návštěva správních orgánů, sepsání potřebných dokumentů. Oproti tomu však úkony samotných úřadů či soudu pan Svoboda neurychlí, ty se pohybují v zákonných lhůtách. Dále bude rozdíl také v případě založení společnosti základním kapitálem složením peněžních prostředků v bance a vložením obchodního závodu do základního kapitálu. Vklad peněžních prostředků na účet banky je totiž v podstatě na počkání. V případě druhé varianty to znamená větší časovou zátěž, znalecké ocenění se může prodloužit, případně při něm mohou vzniknout komplikace. Pan Svoboda by tedy měl počítat raději s delším časovým plánem. Podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku také, jak již bylo uvedeno, zabere několik dní. V konečném součtu tak lze kalkulovat časové rozpětí od jednoho po tři až čtyři týdny, přičemž samotné zahajovací kroky a příprava k převodu podnikání je v rukou podnikatele a může trvat i několik let.

Kromě toho, že obchodní společnost bude vnímána důvěryhodněji než OSVČ, lze dále v přechodu na společnost s ručením omezeným spatřovat i jiné přínosy a optimistické vize. Při zhodnocení přínosů je možné vycházet z vlastních motivů podnikatele ke změně právní formy podnikání. Netřeba je proto opakovat nebo opět frázovat teoretické výhody plynoucí

z přechodu na obchodní společnost. Je však vhodné připomenout, že podnikání v rámci obchodní společnosti jako právnické osoby nabízí širší škálu využití případných dotačních programů pro rozvoj podnikání. Pokud by se panu Svobodovi podařilo některý získat a realizovat, otevřela by se mu tím nová fáze podnikání slibující větší podnikatelský rozmach. I bez finančního zajištění prostřednictvím dotací na podnikatelskou činnost však díky problematice ručení za závazky může pan Svoboda volit získání finančních prostředků z úvěru. Z toho plynoucí rozšíření skladovacích prostor nebo například i zvelebení kanceláře pro reprezentaci s obchodními partnery tak otevírá opět možnosti k rozšíření podnikání a zvyšování obratu a tím následně zisku.

Dále lze určitě pozitivněji vnímat, že podnikatel nebude platit vysoké důchodové a zdravotní pojištění ze zisku společnosti tak jako je tomu u OSVČ. Navíc jsou tyto platby pro společnost z titulu jednatele, společníka i zaměstnance daňově uznatelné, v rámci OSVČ nikoliv.

Naopak primárním negativním následkem definitivního rozhodnutí o změně právní formy podnikání jsou jednoznačně náklady na založení společnosti a zahájení podnikání. S tím souvisí i vyšší administrativní zatížení spojené s přechodem a převodem obchodního majetku.

Podnikatel sice může těžit z právního postavení obchodní společnosti ve smyslu jednoduššího předání či prodeje podnikání jiné osobě. Je třeba však myslet na to, že v takovém případě pan Svoboda zdaní příjem z prodeje podílu, jestliže jej prodá do 5 let od jeho nabytí.

Pesimistickou verzí podnikání pana Svobody by byl rapidní dlouhodobý pokles obratu, čímž by se podnikání dostalo do ztráty. Toto riziko samozřejmě nese každý podnikatel. Pro pana Svobodu by však nižší obrat představoval také ztrátu ve smyslu nevýhodnosti podnikání v rámci obchodní společnosti v porovnání s podnikáním jako OSVČ. Pan Svoboda si také musí být vědom toho, že již nemůže nakládat s finančními prostředky v podnikání pro osobní spotřebu tak, jak je doposud zvyklý. Vybírání peněžních prostředků libovolně bez předchozího schválení valné hromady není možné.

Jak již bylo řečeno, není možné, aby pan Svoboda, byť jako jediný zakladatel a společník společnosti, rozhodoval svévolně o důležitých rozhodnutích v rámci společnosti bez schválení tohoto rozhodnutí valnou hromadou. V rámci OSVČ je zvyklý veškerá rozhodnutí konat sám, nezávisle a v podstatě okamžitě.

11.1 Doporučení k zachování či změně stávající formy podnikání

Analytická část práce i projekt změny právní formy podnikání, které byly v práci vytvořeny, počítají s přechodem na obchodní společnost nejdříve v roce 2018, respektive na konci jeho zdaňovacího období, kdy jsou tedy kalkulovány veškeré okolnosti a právní ustanovení týkající se tohoto zdaňovacího období. Jako podklad pro výpočty sloužily reálné podklady z daňové evidence pana Svobody, zejména tedy jejich stav na konci roku 2017, kdy byla provedena inventarizace a uzávěrka. Analýza vhodné skladby příjmů vycházela ze stejné výše základu daně pana Svobody, jaké dosáhl ve zdaňovacím období 2017. Je zřejmé, že při jakémkoliv zvýšení tohoto základu daně v obchodní společnosti se bude zisk společnosti zvyšovat, což znamená sice vyšší zatížení díky vyšší dani z příjmů právnických i fyzických osob, ale také vyšší možné příjmy, které si může pan Svoboda vyplatit prostřednictvím podílů na zisku.

Dle propočtů bylo zjištěno, že při stávajícím daňovém i účetním stavu podnikání pana Svobody lze dosáhnout stanovení takové skladby příjmů, která přinese nejen menší finanční zatížení podnikání, ale také vyšší možné příjmy podnikatele plynoucí z obchodní společnosti. V tomto směru lze určitě přechod pana Svobody z podnikající fyzické osoby na podnikání v rámci obchodní společnosti doporučit. Definování výhod a naplnění motivů podnikatele lze k tomuto přičíst, což jen potvrdí zmíněné doporučení.

Podnikatel si jen musí být vědom větší administrativní zátěže a nutnosti dodržení zákonných postupů při nakládání se ziskem společnosti. Náklady na založení nové společnosti a převod podnikání jsou sice značné, ale podnikatel by se s nimi měl vypořádat do jednoho roku.

ZÁVĚR

Ke splnění cíle práce bylo potřeba nejdříve definovat teoretické možnosti přechodu ze živnostenského podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným, zároveň s jejich dopady při přechodu z vedení daňové evidence na účetnictví. K ucelenému zhodnocení bylo zapotřebí také charakterizovat rozdílné zdanění a stanovení povinných odvodů při podnikání jako OSVČ a při příjmech plynoucích z obchodní společnosti. Podle odborných pramenů byly definovány také výhody a nevýhody plynoucí z podnikání v rámci každého tohoto právního subjektu.

Na to navazovala praktická část práce, která analyzovala současný stav podnikání vybrané fyzické osoby – pana Svobody. Při skutečném rozhodnutí změny právní formy podnikání bylo doporučeno tento krok provést k datu 1. 1., aby podnikatel vycházel z kompletní inventarizace a závěrky předchozího roku. Konkrétní výpočty jsou provedeny za předpokladu změny právní formy podnikání za rok 2018, vychází tedy z právních předpisů platných k tomuto zdaňovacímu období (2018), neboť přechod k 1. 1. 2018 již podnikatel nestihne a použití právních předpisů vázících se tak ke zdaňovacímu období roku 2017 by nebylo přesné.

Motivy pana Svobody pro změnu právní formy podnikání byly v textu shrnuty. Hlavním přínosem této práce je tedy celkový přehled podnikatele o případných nákladech a povinnostech, které by v případě zjištění výhodnosti změny právní formy podnikání, z přechodu podnikání na obchodní společnost plynuly.

Pro zjištění, zda celkové zatížení podnikání v rámci společnosti s ručením omezeným výrazně nepřesáhne celkové zatížení podnikání OSVČ, byly definovány vhodné skladby příjmů, které by panu Svobodovi plynuly z obchodní společnosti. Na základě výpočtů povinných zdravotních a sociálních odvodů s ohledem na základní slevu na poplatníka a daňové zvýhodnění na dítě a následně i daně z příjmů právnických osob a zatížení ze srážkové daně fyzických osob byly stanoveny optimální výše příjmů v jednotlivých kombinačních skladbách (odměna jednatele, odměna společníka, pracovně-právní charakter). Z výsledků vyplynulo, že lze dosáhnout takového konečné skladby příjmů, aby pan Svoboda oproti OSVČ v rámci celkového zatížení podnikání ještě ušetřil.

Dále byly provedeny analýzy jednotlivých možností přechodu na společnost s ručením omezeným. Těmi jsou prodej a vklad obchodního závodu do kapitálu společnosti a prodej a vklad jednotlivých složek majetku. Na základě výsledků tohoto zkoumání byla doporučena

forma postupného prodeje obchodního majetku do společnosti. Protože sám pan Svoboda však preferuje co nejdřívější ukončení podnikání jako OSVČ, aby se vyhnul paralelnímu podnikání v rámci dvou právních subjektů a z toho plynoucího většího administrativního zatížení, bylo mu navrženo, aby za tímto účelem využil vkladu obchodního závodu do základního kapitálu společnosti. Následující část práce tedy vždy znázorňovala změnu právní formy prostřednictvím prodejem jednotlivých částí majetku společnosti i vkladem obchodního závodu.

V konečné fázi byl proveden projekt změny právní formy s vytyčením povinných administrativních kroků včetně finančního a časového zatížení. Poté bylo možné vyhodnotit celkovou finanční i časovou náročnost na přechod na společnost s ručením omezením pana Svobody.

Jestliže pan Svoboda vyčíslil, že pro dodržení stejného životního standardu a rodinného rozpočtu požaduje měsíční příjem přibližně kolem 40 000 Kč, pak bylo možné kalkulovat s tímto příjmem i v rámci výplaty podílu na zisku. Jinými slovy tedy lze toto východisko použít pro výpočet návratnosti investic vložených do změny právní formy podnikání pana Svobody. Výsledkem bylo zjištění, že návratnost investic bude do jednoho roku a to jak při volbě vkladu celého obchodního závodu do základního kapitálu společnosti, tak při postupném prodeji obchodního majetku.

Závěrečným shrnutím bylo potvrzeno doporučení pro provedení změny právní formy podnikání, které vycházelo z aktuálního daňového i účetního stavu podnikání pana Svobody. Práce tak může sloužit jako podklad pro podnikatelské konečné rozhodování.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**Monografie**

- BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel Štohl, 2015. *Účetní daňová specifika společnosti s ručením omezeným 2015*. 3. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická. 123 s. ISBN 978-80-87314-69-2.
- HAKALOVÁ, Jana a PŠENKOVÁ Yveta, 2016. *Daňová evidence*. Praha: Wolters Kluwer ČR. 128 s. ISBN 978-80-7552-239-9.
- HEJDA, Jan, 2014. *Společnost s ručením omezeným*. 1. vyd. Edice Právo. Olomouc: Anag. 279 s. ISBN 978-80-7263-870-3.
- HNÁTEK, Miloslav, 2017. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 2. vyd. Praha: ESAP. ISBN 978-80-905899-5.
- JOSKOVÁ, Lucie, 2015. *Nová společnost s ručením omezeným*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s. 232 s. ISBN 978-80-247-5837-4.
- KLIMEŠOVÁ, Ludmila, 2014. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy: European Business School SE. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
- MRKOSOVÁ, Jitka, 2017. *Účetnictví 2017*. 1. vyd. Praha: Albatros Media, a. s. 312 s. ISBN 978-80-266-1073-1.
- MÜLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2014. *Účetnictví podnikatelů v různých právních formách*. 4. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze. 184 s. ISBN 978-80-245-2041-4.
- NOVOTNÝ, Jiří a Pavel ŠAŠEK, 2017. *Právní základy podnikání*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni. 206 s. ISBN 978-80-261-0691-3.
- ONDŘEJ, Jan, 2017. *Ukončení podnikání*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s. 292 s. ISBN 978-80-7552-565-9.
- SALACHOVÁ, Bohumila a Bohumil VÍTEK, 2013. *Podnikání a jeho přeměny*. Ostrava: KEY Publishing, s. r. o. 145 s. ISBN 978-80-7418-185-6.
- SEDLÁČEK, Jaroslav, 2014. *Účetnictví přeměn obchodních korporací*. Plzeň: Aleš Čeněk. 219 s. ISBN 978-80-7380-508-1.
- SKÁLOVÁ, Jana, 2015. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 248 s. ISBN 978-80-7478-699-0.
- STÁROVÁ, Marta, 2017. *Accounting theory: lectures and seminars*. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně technická fakulta. ISBN 978-80-213-2745-0.

- STROUHAL, Jiří et al., 2014. *Účetnictví. Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Praha: Albatros Media. 487 s. ISBN 978-80-265-0154-1.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s. 284 s. ISBN 978-80-271-0048-4.
- ŠTOHL, Pavel, 2017. *Daňová evidence 2017*. 6. vyd. Znojmo: Ing. Pavel Štohl. 152 s. ISBN 978-80-88221-03-6.
- Účetnictví podnikatelů: Audit*, 2017. Ostrava: Sagit. 192 s. (1174). ÚZ. ISBN 978-80-7488-206-7.
- VANČUROVÁ, Alena a Barbora SLINTÁKOVÁ, 2017. *Daňový systém ČR: daň a její konstrukce, daňový systém, správa daní, daň z příjmů právnických osob*. 1. díl. Praha: VOX. 72 s. ISBN 978-80-87480-59-5.
- VYCHOPENĚ, Jiří, 2016. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-043-2.
- ŽENÍŠKOVÁ, Marta, 2018. *Sociální a zdravotní pojištění v roce 2018*. 1. díl. Praha: Svaz účetních České republiky. 64 s. ISBN 978-80-87367-84-1.

Elektronické zdroje

- Česko, 2018. Zákon č. 586/1992 Sb. ze dne 20. 7. 2017 o daních příjmů. In: Sbírká zákonů České republiky [online]. Částka 153, s. 406-410 [cit. 2018-02-28]. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=3731>
- Členění účetních jednotek dle novely zákona o účetnictví, © 2015. In: *SP Audit* [online] 05. 2015. [cit. 2018-02-25] Dostupné z: <http://www.spaudit.cz/clneni-ucetnich-jednotek/>
- ČSSZ, ©2017. ČSSZ informuje: *Změny v pojištění OSVČ v roce 2018*. [online] Praha [cit. 2018-02-23]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojisteni-osvc/cssz-informuje-zmeny-v-pojisteni-osvc-v-roce-2018.htm>
- DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK, 2015. *Daňová evidence podnikatelů 2015*. [on line] Praha: Grada Publishing, a. s. 127 s. [cit. 2017-02-12] ISBN 978-80-247-9672-7 (elektronická verze) Dostupné z: https://books.google.cz/books?id=XoXIBgAAQBAJ&pg=PA96&dq=da%C5%88ov%C3%A1+evidence&hl=cs&sa=X&ved=0ahUKEwisjqjoqMTZAhXI_KQKH

- [QavDAA4FBDoAQgnMAA#v=onpage&q=da%C5%88ov%C3%A1%20evidenc e&f=false](http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/jak-nejlepe-prejit-z-zivnosti-na-sro-66095.html)Jak nejlépe přejít z živnosti na s. r. o., ©2015. In: *Business.Info* [online] 23. 7. 2015 [cit. 2018-02-25] Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/jak-nejlepe-prejit-z-zivnosti-na-sro-66095.html>
- EDWARDS, J. D. et al., 2014. *Accounting Principles: A Business Perspective, Managerial Accounting I.* [online] Global Text Project [2018-02-15] ISBN 978-1461130239. Dostupné z: https://textbookequity.org/Textbooks/Edwards_AccountingPrinciplesVol1.pdf
- KADLEC, Michal, 2014. Kategorizace účetních jednotek od 1. 1. 2016. In: *Portal.Pohoda* [online] 31. 10. 2014 [cit. 2018-02-25] Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kategorizace-ucetnich-jednotek-od-1-1-2016/>
- KANDLER, Ladislav, 2015. Rozdíl mezi vedením účetnictví a daňovou evidencí. In: *Portal.Pohoda* [online]. 28. 12. 2015 [cit. 2018-02-20]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/chci-zacit-podnikat/rozdil-mezi-vedenim-ucetnictvi-a-danovou-evidenci/>
- KOČIAN, Šimon, 2016. *Optimalizace daně z příjmů právnických osob ve vybrané obchodní společnosti* [online] Brno [cit. 2018-02-28]. Diplomová práce. Masarykova Univerzita, Fakulta ekonomicko-správní. Vedoucí práce Petr Valouch. Dostupné z: https://is.muni.cz/th/390604/esf_m/DP_cast_1.pdf
- MORÁVEK, Daniel, 2016. Připravte se, že vás finančák při dobrovolné registraci k DPH „vysvlékne donaha“. In: *Podnikatel* [online]. 16. 2. 2016 [cit. 2018-02-28]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/pripravte-se-ze-vas-financak-pri-dobrovolne-registraci-k-dph-vysvlekne-donaha/>
- PILAŘOVÁ, Ivana, 2011. Způsoby přechodu fyzické osoby na s. r. o. In: *Mzdová praxe.* [online] 15. 11. 2011 [cit. 2018-02-28]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d27075v35440-zpusoby-prechodu-fyzicke-osoby-na-s-r-o/>
- Profi Společnosti, © 2018. Ceník ready made firem a založení společnosti. In: *ProfiSpolecnosti* [online] 2018 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.profispolecnosti.cz/cs/cenik/a-1738/>

Ready Made společnosti, © 2018. Ceník Ready made společnosti. In: *Readymade-spolecnosti* [on line] 2018 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <https://readymade-spolecnosti.cz/cena-readymade/>

Smart Companies, © 2018. Kupte si ready-made akciovou společností nebo s. r. o. In: *SmartCompanies* [on line] 2018 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.smartcompanies.cz/predzalozene-spolecnosti/>

Interní dokumenty podnikatele

Daňová evidence

Daňové přiznání 2017, 2016, 2015

Kniha pohledávek

Kniha závazků

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DPČ	Dohoda o pracovní činnosti
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPP	Dohoda o provedení práce
NOZ	Nový občanský zákoník
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
Sb.	Sbírky
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
SSZ	Správa sociálního zabezpečení
SŽP	Soukromé životní pojištění
VPÚ	Vyhláška pro účetní jednotky
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZDPH	Zákon o daních z přidané hodnoty
ZOK	Zákon o obchodních korporacích

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1.</i> Kategorie účetních jednotek dle zákona o účetnictví (SP Audit, ©2015; vlastní zpracování)	17
<i>Tab. 2.</i> Účetní povinnosti dle kategorizace účetních jednotek (Kadlec, 2015; vlastní zpracování)	18
<i>Tab. 3.</i> Rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osoby (Zákon č. 586/1992 Sb., 2017, vlastní zpracování)	22
<i>Tab. 4.</i> Možnosti optimalizace daně z příjmů platné pro rok 2017 (Zákon č. 586/1992 Sb., 2017; vlastní zpracování)	23
<i>Tab. 5.</i> Možnosti využití paušálních výdajů u příjmů ze samostatné činnosti do roku 2017 a v roce 2018 (Štohl, 2017; vlastní zpracování)	26
<i>Tab. 6.</i> Majetková struktura vždy k 31. 12. v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)	45
<i>Tab. 7.</i> Odpisovaný dlouhodobý majetek ve stavu k 31. 12. 2017 v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)	46
<i>Tab. 8.</i> Stav odpisovaného majetku k 31. 12. 2017 v Kč (vlastní zpracování)	47
<i>Tab. 9.</i> Závazková struktura vždy k 31. 12. v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)	47
<i>Tab. 10.</i> Přehled příjmů a výdajů v Kč za poslední 4 roky k 31. 12. (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)	48
<i>Tab. 11.</i> Přiblížení úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji podnikatele v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)	49
<i>Tab. 12.</i> Výpočet daňových povinností v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)	50
<i>Tab. 13.</i> Výpočet povinného pojistného na důchodové a nemocenské pojištění v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)	52
<i>Tab. 14.</i> Výpočet povinného pojistného zdravotní pojištění v Kč (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování)	53
<i>Tab. 15.</i> Vybrané kombinace výplaty příjmu (vlastní zpracování)	57
<i>Tab. 16.</i> Výsledky výpočtu optimální kombinace výplaty příjmu ze základu daně 829 000 Kč (vlastní zpracování)	60
<i>Tab. 17.</i> Znázornění vhodné výše půlroční zálohy podílu na zisku po zdanění v Kč (vlastní zpracování)	62

<i>Tab. 18.</i> Detail zatížení vybraných kombinací příjmů (v Kč) (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování).....	63
<i>Tab. 19.</i> Souhrn zatížení podnikání OSVČ v roce 2017 (v Kč) (interní dokumenty podnikatele; vlastní zpracování).....	64
<i>Tab. 20.</i> Srovnání celkového zatížení a konečného čistého příjmu po zdanění OSVČ a spol. s r. o. v Kč (vlastní zpracování).....	65
<i>Tab. 21.</i> Úprava základu daně podnikatele při prodeji obchodního závodu v Kč (vlastní zpracování).....	69
<i>Tab. 22.</i> Zahajovací rozvaha společnosti Pan Svoboda, s. r. o. při prodeji obchodního závodu (vlastní zpracování).....	71
<i>Tab. 23.</i> Úprava základu daně OSVČ při vkladu obchodního závodu v Kč (vlastní zpracování).....	72
<i>Tab. 24.</i> Zahajovací rozvaha v případě vkladu celého obchodního závodu do společnosti (vlastní zpracování).....	74
<i>Tab. 25.</i> Úprava základu daně při prodeji celého majetku v Kč (vlastní zpracování)	76
<i>Tab. 26.</i> Úprava základu daně při prodeji vybraných částí majetku společnosti (vlastní zpracování).....	78
<i>Tab. 27.</i> Zahajovací rozvaha společnosti Pan Svoboda, s. r. o. při prodeji celého majetku (vlastní zpracování).....	79
<i>Tab. 28.</i> Zahajovací rozvaha společnosti Pan Svoboda, s. r. o. při hodnotě základního kapitálu 100 000 Kč (vlastní zpracování).....	79
<i>Tab. 29.</i> Rozvaha společnosti Pan Svoboda, s. r. o. při prodeji vybraných částí majetku (vlastní zpracování).....	80
<i>Tab. 30.</i> Zahajovací rozvaha při vkladu majetku do společnosti Pan Svoboda, s. r. o. (vlastní zpracování).....	81
<i>Tab. 31.</i> Vyčíslení přibližné ceny předzaložených společností v Kč (vlastní zpracování).....	82
<i>Tab. 32.</i> Souhrn nákladů při jednotlivých formách přechodu na společnost v Kč (vlastní zpracování).....	84
<i>Tab. 33.</i> Rekapitulace předpokládaných nákladů na založení společnosti (vlastní zpracování).....	94

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I Podklady k výpočtu daňového zatížení a odvodů k 1. 1. 2018

Příloha P II Podklady k výpočtům jednotlivých možností přechodu

Příloha P III Jednotlivé kombinace příjmů

**PŘÍLOHA P I: PODKLADY K VÝPOČTU DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ A
ODVODŮ K 1. 1. 2018**

	určení	Výše
Zdravotní pojištění	zaměstnanec	4,5%
	zaměstnavatel	9%
Sociální pojištění	zaměstnanec	6,5%
	zaměstnavatel	25%
Zdravotní pojištění	OSVČ - hlavní činnost	13,5 % 50 % základu daně
Minimální vyměřovací základ - zdravotní pojištění	OSVČ - hlavní činnost	14 990 Kč
Sociální pojištění	OSVČ - hlavní činnost	29,2 % z 50 % základu daně
Minimální vyměřovací základ - sociální pojistné	OSVČ - hlavní činnost	89 940 Kč
Maximální vyměřovací základ - sociální pojistné	OSVČ - hlavní činnost	1 438 992 Kč
Minimální vyměřovací základ pro zálohy na důch. poj.	OSVČ - vedlejší činnost	2 998
Minimální vyměřovací základ pro důchodové pojištění	dobrovolné důchodové pojištění	1/4 z průměrné mzdy, tj. 1/4 z 29 979 Kč = 7 495 Kč
Minimální měsíční výše pojistného pro důchodové pojištění	dobrovolné důchodové pojištění	28 % z 7 495 Kč = 2 099 Kč
Minimální mzda		12 200 Kč
Minimální pojistné VZP/měsíc	OBZP	1 647 Kč
Minimální pojistné VZP/rok	OBZP	19 764 Kč

Podklady k výpočtu daňového zatížení a odvodů k 1. 1. 2018

	Pojistné		Daň z příjmů
	zdravotní pojištění	sociální pojištění	
Podíl na zisku	nepovinné	nepovinné	kumulovaná 31,15%; 19 % PO + 15 % FO srážková daň
Odměna jednatele	povinné	od 2 500 Kč povinné	zálohová 15%
Mzda	povinné	od 2 500 Kč povinné	zálohová 15%
DPČ	od 2 500 Kč povinné	od 2 500 Kč povinné	zálohová 15%
DPP	od 10 000 Kč povinné	od 10 000 Kč povinné	do 10 000 Kč bez Prohlášení srážková 15 %
			ostatní případy zálohová 15 %

	Daňově uznatelné náklady pro společnost s ručením omezeným
Odměna jednatele	odměna + pojistné na zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem
Mzda	hrubá mzda + pojistné na zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem
DPP + DPČ	odměna + pojistné na zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem

Podíl na zisku	Zdaňováno dle § 8 ZDP - příjmy z kapitálového majetku - sazba 15 %
-----------------------	--

Daňový bonus	podmínka 6tinásobku minimální mzdy dle § 6 a § 7 = 73 200 Kč
---------------------	--

PŘÍLOHA P II: PODKLADY K VÝPOČTŮM JEDNOTLIVÝCH MOŽNOSTÍ PŘECHODU

Ocenění majetku, pohledávek a závazků v Kč (vlastní zpracování)

Položka		Pořizovací cena	Zůstatková cena dle daňové evidence	Cena obvyklá /Ocenění znalcem	Rozdíl z ocenění
Dlouhodobý majetek	Pozemek	90 816	90 816	90 816	0
	Nemovitost	177 992	169 448	177 992	8 544
	Automobil Citroën	518 393	0	265 000	265 000
	Automobil Renault	360 961	80 313	170 000	89 687
	Automobil Fiat	372 779	165 885	214 000	48 115
Drobný nehm. maj.	Účetní software	7 900		7 900	0
Drobný hm. maj.		200 923		112 776	-88 147
MAJETEK CELKEM		1 729 764	506 462	1 038 484	323 199
Položka	Pořizovací cena - včetně DPH	Ocenění, příp. jmenovitá hodnota		Rozdíl	
Peníze	295 133	295 133		0	
PENÍZE CELKEM	295 133	295 133		0	
Pohledávky	308 640	308 640		0	
POHLEDÁVKY CELKEM	308 640	308 640		0	
Závazky	666 349	666 349		0	
ZÁVAZKY CELKEM	666 349	666 349		0	
Zásoby	790 554	805 416		14 862	
ZÁSoby CELKEM	790 554	805 416		14 862	