

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomiko-správní

Zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků

Zdeňka Vocelková

Bakalářská práce

2010

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav ekonomiky a managementu
Akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Zdeňka VOCELKOVÁ**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management podniku - Manažerská etika**
Název tématu: **Zdaňování příjmů obchodních společností a jejich
společníků**

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

Stanovení cíle práce

1. Charakteristika jednotlivých typů obchodních společností
2. Teoretický přístup k zdanění obchodních společností
3. Aplikace problematiky na konkrétních případech
4. Zhodnocení daňového zatížení společností a jejich společníků
5. Formulace závěrů

Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- BĚHOUNEK, Pavel. Společnost s ručením omezeným - řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe. 8., aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2008. 304 s. ISBN 978-80-7263-452-1.
- PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní a daňové případy řešené v s.r.o. 2., aktualiz. vyd. Praha : ASPI, 2008. 151 s. ISBN 978-80-7357-367-6.
- PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009. 5., aktualiz. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2009. 176 s. ISBN 978-80-247-2999-2.
- VYBÍHAL, Václav. Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce. 5. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5.
- Česko. Zákon č. 513/1991 Sb. ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In Sběrka zákonů České a Slovenské federativní republiky. 1991, částka 98, s. 2474- .
- Česko. Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In Sběrka zákonů České a Slovenské federativní republiky. 1991, částka 107, s. 2802- .
- Česko. Zákon č. 586/1992 Sb. České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In Sběrka zákonů České a Slovenské federativní republiky. 1992, částka 117, s. 3474- .

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora**
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **22. června 2009**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2010**



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

děkanka

L.S.



Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 22. června 2009

Prohlašuji:

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

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

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 19. 4. 2010

Zdeňka Vocelková

Zde bych chtěla poděkovat Ing. Františku Sejkorovi, vedoucímu mé bakalářské práce, za věnovaný čas, trpělivost a za rady a připomínky, které přispěly k úspěšnému dokončení mé bakalářské práce.

ANOTACE

Práce je věnována zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků v České republice. Je zaměřena na charakteristiku jednotlivých typů obchodních společností a popisuje teoretický přístup k zdanění obchodních společností a jejich společníků. Zabývá se aplikací problematiky na konkrétních případech, tzn. na společnost s ručením omezeným a veřejnou obchodní společnost. Závěr práce je věnován zhodnocení daňového zatížení společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti a jejich společníků.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z příjmu právnických osob, obchodní společnosti, daň z příjmu fyzických osob, společníci společnosti s ručením omezeným a veřejné obchodní společnosti

TITLE

Taxation of business companies and their copartners incomes

ANNOTATION

The work is devoted to a taxation of business companies and their copartners incomes at the Czech Republic. It is aimed at characteristic of particular type business companies and describes theoretical access to taxation of business companies and their copartners. It deals with application of questions to concrete case, that means limited company and public company. Finale to work is devoted evaluation of tax burden of limited company, public company and their copartners.

KEYWORDS

corporate tax rate, business companies, individual tax rate, copartners of limited company and public company

Obsah

Úvod	9
1 Charakteristika jednotlivých typů obchodních společností	10
1.1 Společnost s ručením omezeným	10
1.2 Akciová společnost	13
1.3 Komanditní společnost	14
1.4 Veřejná obchodní společnost	16
2 Teoretický přístup k zdanění obchodních společností a jejich společníků	18
2.1 Daň z příjmů právnických osob	18
2.1.1 Zdaňovací období	18
2.1.2 Předmět daně	19
2.1.2.1 Příjmy, které nejsou předmětem daně	19
2.1.2.2 Příjmy osvobozené od daně	20
2.1.3 Stanovení základu daně	20
2.1.3.1 Úprava VH na základ daně	20
2.1.3.2 Položky zvyšující VH	20
2.1.3.3 Položky snižující VH	21
2.1.3.4 Daňově uznatelné náklady	21
2.1.3.5 Daňově neuznatelné náklady	22
2.1.4 Úprava základu daně	22
2.1.5 Stanovení daňové povinnosti	23
2.1.6 Zálohy na daň z příjmů právnických osob	24
2.2 Daň z příjmů fyzických osob	25

2.2.1	Zdaňovací období a předmět daně.....	25
2.2.2	Stanovení základu daně a výpočet daňové povinnosti	26
2.2.3	Zdanění společníka v.o.s. jako fyzické osoby	27
3	Zdaňování jednatelů, společníků a členů statutárních orgánů.....	29
3.1	Zdanění jednatele společnosti s ručením omezeným.....	31
3.2	Zdanění odměn společníků společnosti s ručením omezeným.....	32
3.3	Odměny členů orgánů společnosti.....	32
3.4	Zdaňování podílů na zisku	33
4	Aplikace problematiky na konkrétních případech.....	34
4.1	Aplikace zdanění příjmů na společnost X jako na s.r.o.....	35
4.1.1	Konkrétní příklad zdanění příjmů s.r.o.....	36
4.1.2	Konkrétní příklad zdanění příjmů společníků a jednatelů s.r.o.....	37
4.2	Aplikace zdanění příjmů na společnost X jako na v.o.s.	39
5	Zhodnocení daňového zatížení společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti a jejich společníků	41
5.1	Porovnání čistých příjmů společníků X, s.r.o. a X, v.o.s.....	41
5.2	Porovnání odvedené částky na daň z příjmů a na pojistné společnosti X, s.r.o. a X, v.o.s. i jejich společníků do veřejných rozpočtů.....	42
	Závěr.....	45
	Použité zdroje	47
	Seznam použitých zkratek	50
	Seznam použitých symbolů.....	51
	Seznam tabulek.....	52

Úvod

Daně mají velký význam, protože jsou součástí života každého člověka. Dělí se na daně přímé a nepřímé. Přímé daně platí poplatníci daní přímo. Mezi přímé daně patří daně z příjmů a z majetku, např. z nemovitosti a dědická daň. Nepřímé daně odvádí plátce daně, ale předtím je vybere od poplatníků ve formě přírážky k ceně zboží. K nepřímým daním je řazena daň z přidané hodnoty a spotřební i ekologické daně.

Daň z příjmů musí odvádět podnikatelé i zaměstnanci. Týká se tedy většiny lidí. Je důležité vědět, jak se daní příjmy, neboť nějaké příjmy mají téměř všichni. Téma zdaňování příjmů obchodních společností a jejich společníků zahrnuje širokou oblast skládající se ze zdaňování příjmů právnických osob, tzn. obchodních společností, i ze zdanění příjmů fyzických osob, tj. těch společníků, kteří jsou fyzickými osobami.

Cílem této práce je popsat způsob zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků a na konkrétním příkladu ukázat aplikaci zdanění příjmů společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti a jejich společníků.

První kapitola se zabývá popisem principů, na kterých jsou založeny obchodní společnosti, konkrétně společnost s ručením omezeným, akciová společnost, komanditní společnost a veřejná obchodní společnost. Další dvě kapitoly se věnují především způsobu jejich zdanění i zdanění příjmů jejich společníků. Z tohoto teoretického základu bude vycházet praktická část mé bakalářské práce.

Praktická část porovnává způsob zdanění ve zdaňovacím období 2009 společnosti s ručením omezeným s veřejnou obchodní společností a jejich společníků, protože mezi těmito dvěma druhy společností je z hlediska zdanění velký rozdíl.

1 Charakteristika jednotlivých typů obchodních společností

V České republice existují čtyři základní typy obchodních společností. Jsou jimi, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, komanditní společnost a veřejná obchodní společnost. Obchodní zákoník, tzn. Zákon č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále uvádí evropskou společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení, které jsou navíc upraveny právem Evropských společenství a zvláštními právními předpisy.

1.1 Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je zařazována mezi kapitálové společnosti. Ve svém názvu musí mít „společnost s ručením omezeným“, ale stačí i používané zkratky „spol. s r.o.“ nebo „s.r.o.“. Povinně vytváří základní kapitál, minimální výše je 200 000 Kč. Základní kapitál je tvořen vklady společníků. Tento typ společnosti může být založen jednou osobou a nejvýše padesáti společníky. Hodnoty vkladů jednotlivých společníků mohou být různé, ale nejnižší možný vklad jednoho společníka je 20 000 Kč.

Společnost ručí celým svým majetkem, společníci pouze do výše svého nesplaceného vkladu zapsaného v obchodním rejstříku. Vklad do základního kapitálu může být peněžitý nebo nepeněžitý. Nepeněžitým vkladem může být pouze majetek, u kterého je jeho hospodářská hodnota zjistitelná a lze hospodářsky využít ve vztahu k předmětu podnikání společnosti. Nepeněžitý vklad, např. budovy, dopravní prostředky, strojní vybavení, musí být splacen v plné výši před zápisem do obchodního rejstříku. Peněžitý vklad představuje množství peněz vložené společníky do společnosti.

V případě dvou společníků a více musí být alespoň 30 % a zároveň v úhrnu minimálně 100 000 Kč splaceno před zápisem do obchodního rejstříku. Když společnost zakládá pouze jedna osoba, musí splatit celý základní kapitál před zapsáním do obchodního rejstříku. Tato společnost je založena zakladatelskou listinou, která je sepsána notářem formou notářského zápisu. Při založení společnosti více společníky se jedná o společenskou smlouvu, která upravuje práva a povinnosti společníků. U této smlouvy je nutná písemná forma a úředně ověřené podpisy. Na návrhu na zápis firmy do obchodního rejstříku jsou podpisy všech jednatelů.

Podle obchodního zákoníku (§ 110 odst. 1) k podstatným náležitostem společenské smlouvy patří:

- „firma a sídlo společnosti,
- určení společníků uvedením firmy nebo názvu a sídla právnické osoby nebo jména a bydliště fyzické osoby,
- předmět podnikání (činnosti),
- výše základního kapitálu a výše vkladu každého společníka včetně způsobu a lhůty splácení vkladu,
- jména a bydliště prvních jednatelů společnosti a způsob, jakým jednají jménem společnosti,
- jména a bydliště členů první dozorčí rady, pokud se zřizuje,
- určení správce vkladu,
- jiné údaje, které vyžaduje tento zákon.“¹

Společenská smlouva případně stanovy určují rozsah účasti společníků na řízení společnosti a kontroly její činnosti na valné hromadě. Společníci mají především právo na informace o společnosti, nahlížet do jejích dokladů a ověřovat údaje nebo k tomu zmocnit auditora nebo daňového poradce.

Základním právem společníků je podíl na zisku v hodnotě odpovídající jejich obchodnímu podílu, pokud nestanoví společenská smlouva jinak. Peníze k výplatě zisku nesmí být čerpány ze základního kapitálu, rezervního fondu a ostatních kapitálových fondů a prostředků, které jsou používány k doplnění těchto fondů.

Společnost povinně vytváří rezervní fond z čistého zisku, pokud nebyl vytvořen už při jejím vzniku. Rezervní fond má být nejméně 10 % z ročního čistého zisku, ale nejvýše 5 % z hodnoty základního kapitálu. Ročně nabývá o další částku, alespoň o 5 % z čistého zisku, dokud nedosáhne hodnoty, která je určena ve společenské smlouvě nebo ve stanovách společnosti, tzn. minimálně 10 % základního kapitálu. Tento fond sestávající z částky 10 % základního kapitálu lze použít pouze k úhradě ztráty společnosti. O jeho použití rozhodují jednatelé, pokud se nejedná o případy, kdy o tom ze zákona rozhoduje valná hromada.

¹ Česko. Zákon č. 513/1991 Sb. ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1991, částka 98, s. 2474- . § 110 odst. 1.

Společnost s ručením omezeným má tyto orgány: valná hromada (nejvyšší orgán společnosti), jednatel (statutární orgán), dozorčí rada. Valná hromada schvaluje jednání, která byla učiněna jménem společnosti před jejím vznikem. Dále schvaluje stanovy a jejich změny i řádné, mimořádné, konsolidované a mezitímní účetní závěrky. Především rozhoduje o rozdělení zisku i jiných vlastních zdrojů, o úhradě ztrát, fúzi i o zvýšení nebo snížení základního kapitálu, také o vyloučení společníka, jmenování, odvolání a odměňování jednatelů a členů dozorčí rady.

Účast na valné hromadě je osobní nebo v zastoupení zmocněncem s písemnou plnou mocí. Zmocněncem nemůže být jednatel, ani člen dozorčí rady. Skládá-li se společnost pouze z jednoho společníka, má působnost valné hromady. Jeho rozhodnutí při výkonu této funkce musí být písemné a jím podepsané.

Jednatel nebo více jednatelů jsou statutárním orgánem společnosti, proto jsou oprávněni jednat jménem společnosti. Když jich je více, každý z nich může jednat samostatně, pokud ve společenské smlouvě nebo ve stanovách není určeno jinak. Jednatel je jmenován valnou hromadou, může jím být společník nebo jiná fyzická osoba.

Jednatel vykonává obchodní vedení společnosti. V případě více jednatelů ve společnosti je k rozhodnutí nutný souhlas většiny jednatelů, pokud společenská smlouva neurčí jinak. Jednatelé mají povinnost zajistit, aby byly řádně vedeny předepsané evidence a účetnictví, mít seznam společníků, a informovat společníky o činnosti společnosti.

S.r.o. nemá povinnost zřídit dozorčí radu, zřizuje se pouze, když tak stanoví společenská smlouva nebo zvláštní zákon. „Dozorčí rada:

- dohlíží na činnost jednatelů,
- nahlíží do obchodních a účetních knih a jiných dokladů a kontroluje tam obsažené údaje,
- přezkoumává řádnou, mimořádnou a konsolidovanou, popřípadě i mezitímní účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty a předkládá své vyjádření valné hromadě,

- podává zprávy valné hromadě ve lhůtě stanovené společenskou smlouvou, jinak jednou ročně.²

1.2 Akciová společnost

Akciová společnost patří také ke kapitálovým společnostem. Součástí názvu musí být „akciová společnost“ nebo zkratka „akc. spol.“ nebo „a.s.“. Kapitál tohoto typu společnosti tvoří akcie s určitou jmenovitou hodnotou, jejich součet musí odpovídat výši základního kapitálu. Společnost ručí celým svým majetkem, akcionář za závazky společnosti neručí.

Akcie je cenný papír, který nese právo akcionáře jako společníka podílet se na řízení společnosti, jejím zisku a na likvidačním zůstatku při zániku společnosti. Akcie mají listinnou nebo zaknihovanou podobu. Akcie vydané jednou společností mohou obsahovat různou jmenovitou hodnotu. Existují dvě formy akcie, jedná se o akcie na jméno a akcie na majitele.

Společnost je možné založit jen jedním zakladatelem pouze v případě, kdy zakladatelem je právnická osoba. Fyzické osoby musí být alespoň dvě, aby mohly založit akciovou společnost. Založí ji zakladatelskou smlouvou. Pokud je společnost založena pouze jedním zakladatelem, tzn. právnickou osobou, jedná se o zakladatelskou listinu.

Základní kapitál u společnosti s veřejnou nabídkou akcií musí být nejméně 20 000 000 Kč, jestliže zvláštní právní předpisy neurčí vyšší částku. Základní kapitál bez veřejné nabídky akcií musí být minimálně 2 000 000 Kč.

Majitelé akcií (akcionáři) mají právo na dividendu, tzn. podíl na zisku, který je valnou hromadou schválen k rozdělení na základě hospodářského výsledku. Podíl na zisku vyplývá z poměru jmenovité hodnoty akcií k jmenovité hodnotě všech akcií, pokud stanovy týkající se prioritních akcií neurčují jinak. Je zakázáno vyplácet zálohy na podíly na zisku.

Tantiému, tzn. podíl na zisku členů představenstva a dozorčí rady, lze stanovit ze zisku určeného k rozdělení valnou hromadou. Dividendy a tantiémy jsou splatné do tří měsíců od data přijetí usnesení valné hromady o rozdělení zisku, neurčí-li stanovy nebo valná hromada jinak.

² Česko. Zákon č. 513/1991 Sb. ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1991, částka 98, s. 2474- . § 138 odst. 1.

Mezi orgány akciové společnosti se řadí valná hromada (nejvyšší orgán společnosti), představenstvo (statutární orgán) a dozorčí rada. Působnost valné hromady se vztahuje především na rozhodování o změně stanov, fúzi, zvýšení nebo snížení základního kapitálu, vydání dluhopisů, dále na volbu, odvolání a odměňování členů představenstva a dozorčí rady. U společnosti pouze s jedním akcionářem má působnost valné hromady tento akcionář. Jeho rozhodnutí při výkonu této funkce musí být písemné a jím podepsané.

Představenstvo vede společnost a jedná jejím jménem. Rozhoduje o všech činnostech společnosti, které nejsou v působnosti valné hromady nebo dozorčí rady. Navenek zastupují společnost všichni členové představenstva, pokud stanovy neurčí jinak. Představenstvo se skládá alespoň ze tří členů, jestliže má společnost nejméně dva akcionáře.

Obchodní vedení včetně řádného účetnictví má na starosti také představenstvo. Valné hromadě dává ke schválení účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Alespoň jednou za účetní období předloží valné hromadě zprávu o podnikatelské činnosti a o stavu majetku společnosti, která je součástí výroční zprávy vypracované na základě zvláštního právního předpisu.

Dozorčí rada kontroluje činnost představenstva a realizaci podnikatelského záměru společnosti. Členové dozorčí rady mohou nahlížet do dokladů a záznamů o činnosti společnosti. Také dohlíží na řádné vedení účetních zápisů, i jestli je podnikatelská činnost uskutečňována v souladu s právními předpisy, stanovami a pokyny valné hromady.

1.3 Komanditní společnost

Komanditní společnost je kombinací osobní a kapitálové společnosti. Je kombinací osobní společnosti, protože společníci označovaní jako komplementáři ručí celým svým majetkem za závazky společnosti. Zároveň je kombinací kapitálové společnosti, neboť společníci nazývaní komanditisté ručí za závazky společnosti pouze částkou svého nesplaceného vkladu, který mají zapsán v obchodním rejstříku. Proto se na právní postavení komanditistů vztahují ustanovení obchodního zákoníku o společnosti s ručením omezeným. Ale komanditní společnost se řídí ustanoveními jako veřejná obchodní společnost.

Komplementářem se může stát fyzická osoba splňující všeobecné podmínky provozování živnosti podle zvláštního právního předpisu. V případě právnické osoby její

statutární orgán vykonává práva a povinnosti komplementáře nebo zástupce pověřený statutárním orgánem.

Komanditní společnost musí mít ve svém názvu napsáno „komanditní společnost“, ale podle obchodního zákoníku lze také použít pouze označení „kom. spol.“ nebo „k.s.“. Pokud je součástí názvu společnosti i jméno komanditisty, tak ta osoba ručí celým svým majetkem za závazky společnosti jako komplementář. Komanditní společnost musí být složena nejméně z jednoho komandity a alespoň z jednoho komplementáře.

U návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku je nutný podpis všech společníků a přílohu společenské smlouvy. „Společenská smlouva musí obsahovat:

- firmu a sídlo společnosti,
- určení společníků uvedením firmy nebo názvu a sídla právnické osoby nebo jména a bydliště fyzické osoby,
- předmět podnikání,
- určení, kteří ze společníků jsou komplementáři a kteří komanditisté,
- výši vkladu každého komanditisty.“³

Z toho plyne, že první tři body jsou stejné jako u s.r.o. (i u v.o.s., která je popsána níže).

Pouze komplementáři mají oprávnění z obchodního hlediska vést společnost. Při ostatních činnostech rozhodují komplementáři a komanditisté společně na základě většiny hlasů. Každý společník má jeden hlas, pokud společenská smlouva nestanoví jinak.

Základní kapitál je tvořen vklady komanditistů, z nichž každý má povinnost vložit částku určenou společenskou smlouvou, ale nejméně 5 000 Kč. Vklad musí být splacen do určité lhůty, která je uvedena ve společenské smlouvě, jinak hned po vzniku společnosti, případně účasti na společnosti.

Komanditista má právo vidět účetní knihy a doklady společnosti a ověřovat údaje, které obsahují nebo k tomu zmocnit auditora. Má nárok na stejnopis účetní závěrky a na informace od komplementářů o činnosti společnosti. Pro komanditistu neplatí zákaz konkurence, pokud společenská smlouva neurčí jinak.

³ Česko. Zákon č. 513/1991 Sb. ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1991, částka 98, s. 2474- . § 94.

Dosažený zisk se dělí na dvě části, jedna je pro společnost a druhá pro komplementáře. Poměr je stanoven ve společenské smlouvě, když není, zisk se rozdělí na polovinu. Pokud není ve společenské smlouvě stanoveno jinak, část zisku patřící společnosti po zdanění dostanou komanditisté podle poměru určeného ve společenské smlouvě, nebo v poměru jejich splacených vkladů. Část zisku, která je pro komplementáře, si rozdělí rovným dílem, jestliže není ve společenské smlouvě stanoveno jinak.

Ztrátu hradí komplementáři rovným dílem, není-li ve společenské smlouvě určeno něco jiného. Komanditisté mají povinnost uhradit část ztráty pouze v případě, že je tak stanoveno ve společenské smlouvě.

K orgánům společnosti patří pouze statutární orgán, kterým jsou komplementáři. Všichni komplementáři mají oprávnění jednat jménem společnosti samostatně, nestanoví-li společenská smlouva jinak. Komanditisté jsou povinni ručit za závazky ze smluv, když je jménem společnosti uzavřeli bez zmocnění k tomu, v plném rozsahu jako komplementáři.

1.4 Veřejná obchodní společnost

Veřejná obchodní společnost je osobní společností, protože její společníci ručí za závazky společnosti celým svým majetkem společně a nerozdílně. Společnost musí tvořit nejméně dvě osoby. Je-li společníkem fyzická osoba, musí splňovat všeobecné podmínky provozování živnosti podle zvláštního právního předpisu. V případě právnické osoby nese práva a povinnosti vyplývající z účasti ve veřejné obchodní společnosti statutární orgán právnické osoby, nebo zástupce, který byl k tomuto pověřen.

Tento typ společnosti musí mít ve svém názvu sousloví „veřejná obchodní společnost“ nebo „veř. obch. spol.“, třetí možností je „v.o.s.“. Jestliže v označení společnosti se vyskytuje jméno společníka, stačí k němu dodatek „a spol.“. Jak je výše uvedeno, náležitosti společenské smlouvy jsou stejné v prvních třech bodech jako u komanditní společnosti. Rozdíl spočívá v tom, že v.o.s. má pouze tři body týkající se společenské smlouvy. Návrh na zápis společnosti do obchodního rejstříku obsahuje také shodné náležitosti.

Práva a povinnosti společníků vyplývají ze společenské smlouvy. K její změně je nutný souhlas všech společníků, pokud obchodní zákoník neurčí něco jiného. Ve společenské smlouvě může být uvedeno, že k její změně stačí vyjádření souhlasu pouze od většiny společníků, přičemž každý má jeden hlas.

Splácení vkladů ohledně lhůty splacení je totožné jako u komanditistů v k.s. V případě prodlení nastává rozdíl. U v.o.s. je stanoven úrok z prodlení ve výši 20 % z dlužné částky, pokud není uvedeno ve společenské smlouvě něco jiného. Navíc společník může do společnosti vložit více vkladů, které jsou sčítány a tak je určen jeho podíl.

K obchodnímu vedení společnosti mají oprávnění všichni společníci v rámci zásad, které si dohodli. Společník pověřený obchodním vedením má povinnost informovat ostatní společníky o všem, co se týká jejich společnosti. Všichni společníci mohou nahlížet do dokladů a kontrolovat je nebo tím pověřit auditora nebo daňového poradce, kterého k tomu zmocní.

Zisk je dělen mezi společníky rovným dílem, neurčí-li společenská smlouva jinak. Splatnost podílu na zisku je do tří měsíců od schválení účetní závěrky, podle které byly podíly na zisku určeny, pokud ze společenské smlouvy neplyne něco jiného. Ztrátu společníci hradí stejným způsobem, jakým si dělí zisk, tzn. rovným dílem.

Pro společníky platí zákaz konkurence, takže bez souhlasu ostatních nemůže společník podnikat ve stejném předmětu podnikání jako společnost. Nesmí tak činit ve prospěch jiných osob, ani být zprostředkovatelem pro jiné osoby. Dále není možné, aby se stal statutárním nebo jiným orgánem i členem orgánu společnosti, která má obdobný předmět podnikání.

Statutárním orgánem jsou všichni společníci společnosti a všichni mají právo jednat jménem společnosti samostatně. Ve společenské smlouvě může být ale i stanoveno, že statutárním orgánem je jeden nebo jen někteří společníci.

2 Teoretický přístup k zdanění obchodních společností a jejich společníků

Obchodní společnosti jsou právníckými osobami, které jsou na základě ustanovení Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále pouze zákon o daních z příjmů nebo ZDP), ve znění pozdějších předpisů řazeny mezi poplatníky daně z příjmů právníckých osob. Na příjmy společníků, pokud jsou fyzickými osobami, obchodních společností se vztahuje daň z příjmů fyzických osob. Příjmy společníků, kteří jsou právníckými osobami, podléhají dani z příjmů právníckých osob. Příjmy obchodní společnosti v.o.s. jsou daněny pouze prostřednictvím jejich společníků. Z toho plyne, že v.o.s. není povinna podávat daňové priznání na daň z příjmů právníckých osob. Příjmy a.s. se daní stejně jako u s.r.o. a k.s. daní z příjmů právníckých osob, která byla ve výši 20 % v roce 2009.

2.1 Daň z příjmů právníckých osob

Z § 17 ZDP vyplývá, že poplatníky daně z příjmů právníckých osob jsou:

- osoby, které nejsou fyzickými osobami
- organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu
- poplatníci se sídlem nebo místem svého vedení (adresa, odkud je řízen) na území ČR mají daňovou povinnost vztahující se na příjmy plynoucí ze zdroje v ČR i ze zahraničí
- poplatníci, kteří nemají své sídlo v ČR, podléhají daňové povinnosti pouze z příjmů plynoucích ze zdrojů v ČR.

2.1.1 Zdaňovací období

§ 17a ZDP určuje, že zdaňovacím obdobím pro daň z příjmů právníckých osob je:

- kalendářní rok, nebo
- hospodářský rok, který podle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů trvá 12 po sobě jdoucích měsíců jako kalendářní rok, také začíná prvním dnem v měsíci, ale ne v lednu, nebo
- „období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského

roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo“⁴

- účetní období, pokud má více dní nepřetržitě jdoucích po sobě než kalendářní rok.

2.1.2 Předmět daně

Podle § 18 ZDP jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy (výnosy) ze všech činností a z nakládání s celým majetkem, není-li v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů stanoveno jinak.

2.1.2.1 Příjmy, které nejsou předmětem daně

§ 18 ZDP také stanovuje, že předmětem daně nejsou:

- příjmy, které byly získány nabytím akcií podle Zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů
- příjmy získané zděděním, darováním nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů
- „u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby na základě zvláštního zákona, příjmy získané s vydáním pohledávky, a to do výše náhrad podle zvláštních zákonů, do výše nároků na vydání základního podílu, a dále příjmy z vydání dalšího podílu v nepeněžní formě,
- příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou podle § 36 tohoto zákona“⁵ (tzn. ZDP)
- příjmy plynoucí na základě spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva nebo smírného urovnání záležitosti před tímto soudem ve výši, kterou má ČR povinnost uhradit nebo se zavázala ji uhradit.

⁴ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb. České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 117, s. 3474- . § 17a písm. c).

⁵ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb. České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 117, s. 3474- . § 18 odst. 2.

2.1.2.2 Příjmy osvobozené od daně

§ 19 ZDP uvádí, které příjmy jsou od daně osvobozeny. Jedná se především o:

- „příjmy z provozování taxativně vyjmenovaných ekologických zařízení v roce uvedení do provozu a v pěti následujících zdaňovacích obdobích;
- úroky z přeplatku na dani zaviněného správcem daně a orgánem správy sociálního zabezpečení a z penále od zdravotních pojišťoven;
- úroky z hypotečních zástavních listů, pokud splňují zákonem stanovené podmínky.“⁶

2.1.3 Stanovení základu daně

Stanovením základu daně z příjmů právnických osob se zabývají § 23 až § 33 ZDP. Při určení tohoto základu daně se vychází z výsledku hospodaření (VH), kterým je zisk, nebo ztráta, za dané zdaňovací období bez vlivu Mezinárodních účetních standardů.

Základ daně představuje rozdíl, o jaký jsou příjmy vyšší než výdaje (náklady), když je respektována jejich věcná a časová souvislost v daném zdaňovacím období. Do základu daně nejsou započítávány příjmy osvobozené od daně a příjmy, které nejsou považovány za předmět daně z příjmů.

2.1.3.1 Úprava VH na základ daně

Základ daně se vypočítá pomocí výsledku hospodaření před zdaněním, který zjistíme z účetních výkazů účetní jednotky. VH se upraví o určité položky, které se buď přičtou a tak zvýší VH, nebo se odečtou a VH sníží. Tyto položky vyjmenovává § 23 ZDP.

2.1.3.2 Položky zvyšující VH

§ 23 ZDP udává položky, které zvyšují VH. Jedná se hlavně o:

- částky, které neoprávněně zkracují příjmy (např. mezi spojenými osobami)
- účetní náklady, které nejsou daňově účinné
- částky pojistného sociálního pojištění, které byly sraženy zaměstnancům a nebyly odvedeny ve lhůtě (tzn. do konce následujícího měsíce po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části)

⁶ Daň z příjmu právnických osob. *Hospodářská komora České republiky* [online]. © Copyright © 2009 www.komora.cz [cit. 2010-02-03]. Dostupný z WWW: <http://www.komora.cz/vzdelavani-a-lidske-zdroje/prirucka-pro-podnikani-v-roce-2008/chap_11606/11-dan-z-prijmu-pravnickych-osob.aspx>.

- nepeněžní příjmy, které nebyly zaúčtované
- částka neuhrazeného závazku, pokud byl promlčen nebo uplynula-li od jeho splatnosti doba delší než 36 měsíců.

2.1.3.3 Položky snižující VH

§ 23 ZDP obsahuje položky snižující VH. Patří k nim především:

- příjmy, které nejsou předmětem daně
- příjmy, které jsou od daně osvobozeny
- příjmy, které se nezahrnují do základu daně (tzn. příjmy tvořící samostatné základy daně)
- mimoúčetní náklady uznatelné pro daňové účely (např. odvedené sociální a zdravotní pojištění)
- částky, které navýšily příjmy, ale neměly (důsledek chyb v účetnictví).

2.1.3.4 Daňově uznatelné náklady

Daňově uznatelnými náklady jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jsou uvedeny v § 24 ZDP. Tyto náklady jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, a proto k žádné úpravě nedochází. Jedná se např. o:

- odpisy hmotného majetku
- náklady na provoz vlastního zařízení k ochraně životního prostředí podle zvláštních předpisů
- daň z nemovitostí pokud byla zaplácena
- náklady (maximálně ve výši podle zvláštních právních předpisů) na pracovní cesty, včetně nákladů na pracovní cestu spolupracujících osob a společníků v.o.s. i komplementářů k.s.
- škody, které vznikly v důsledku živelných pohrom
- škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem
- náklady na zabezpečení požární ochrany podle Zákona ČNR č. 133/1985 Sb., o požární ochraně, ve znění pozdějších předpisů
- náhrady cestovních výdajů do výše, která je určena ve zvláštním právním předpisu.

2.1.3.5 Daňově neuznatelné náklady

Daňově neuznatelnými náklady jsou náklady, které nelze uznat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Vyjmenovává je § 25 ZDP. Tyto náklady výsledek hospodaření zvyšují. Jedná se např. o:

- „odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, pojistné hrazené za člena statutárního orgánu a dalšího orgánu právnické osoby a za jednatele společnosti s ručením omezeným z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou společností při výkonu funkce,
- vyplácené podíly na zisku,
- penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zi),⁷
- sociální a zdravotní pojištění, které hradí v.o.s. za své společníky a k.s. za komplementáře.

2.1.4 Úprava základu daně

Úpravou výsledku hospodaření před zdaněním je určen základ daně, nebo daňová ztráta. Základem daně a položkami snižujícími základ daně se zabývá § 20 odst. 2 až 6 ZDP. Základ daně lze snížit prostřednictvím odčitatelných položek, které je možné uplatnit pouze do výše základu daně.

Mezi odčitatelné položky patří např. výše zmíněná daňová ztráta, dary a výdaje na vývoj a výzkum. U daru pro obdarovaný subjekt je určena minimální i maximální částka, kterou lze odečíst. Minimem jsou 2 000 Kč a maximální hodnotu tvoří 5 % (případně 10 %, když je dar poskytnut veřejným výzkumným institucím nebo vysokým školám) ze základu daně sníženého o odčitatelné položky. Dar musí navíc splňovat podmínku účelu a také je nutné uvést příjemce daru.

Z výdajů na vývoj a výzkum lze uplatnit částku ve výši 100 % nákladů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Projekty mohou mít podobu např. návrhů technologií nebo výroby prototypu produktu. V případě, že není možné uplatnit celou částku jako

⁷ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb. České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 117, s. 3474- . § 25 odst. 1 písm. d) – f).

odčitatelnou položku v roce, kdy nárok vznikl, je možné ji uplatnit ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

U daňové ztráty nelze uplatnit odčitatelné položky. S určitými omezeními je u některých odčitatelných položek možnost přesunout je do následujících let. Jedná se např. o daňovou ztrátu a odpočet na vědu a výzkum. Jiné odčitatelné položky propadnou, takže později uplatnit nejdou. To se týká darů.

Z daňové ztráty se stane odčitatelná položka, ale lze ji takto použít nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích. Tento časový limit platí pro ztrátu vzniklou od zdaňovacího období v roce 2004. Před tímto rokem byla místo pětileté lhůty sedmiletá. Z toho vyplývá, že v roce 2009 šlo naposledy uplatnit ztrátu z roku 2002 a zároveň z roku 2004. Daňovou ztrátu lze uplatnit jednorázově nebo postupně po částech na základě svého daňového optimalizačního plánu.

2.1.5 Stanovení daňové povinnosti

Nejdříve je základ daně snížený o odčitatelné položky podle § 34 ZDP a § 20 odst. 7 a 8 ZDP zaokrouhlen na celé tisíce dolů. Pak je takto upravený základ daně vynásoben platnou sazbou daně z příjmů právnických osob, která je určena § 21 odst. 1 ZDP. Pro poplatníky s jiným zdaňovacím obdobím než kalendářní rok platí sazba používaná k prvnímu dni jejich zdaňovacího období. Do 31. prosince 2009 sazba byla 20 % (od 1. ledna 2010 činí tato sazba 19 %). Tento postup je výpočtem pro daň z příjmů PO (právnických osob).

Při splnění zákonných podmínek lze daň snížit pomocí slev na dani vyjmenovaných v § 35 ZDP. Tyto slevy tvoří částky, ale u společníků v.o.s., komplementářů k.s. a u k.s. poměrné částky (jedná se o první dva body slev na dani) podle rozděleného základu daně u v.o.s. a k.s.:

- 18 000 Kč za každého zaměstnance, který je zdravotně postižen, netýká se to těžšího zdravotního postižení
- 60 000 Kč za každého zaměstnance, který má těžší zdravotní postižení
- „polovinu daně vypočítané ze základu daně vykázaného z činností provozovaných poplatníky uvedenými v § 17, zaměstnávajících nejméně 25 zaměstnanců, u nichž

podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců“⁸.

Odečtením slev na dani od daně z příjmů PO je stanovena daňová povinnost, která je s výpočtem daně uváděna právníckými osobami v daňovém přiznání. Daňové přiznání musí být podáno nejdéle do 31. března, právníckými osobami s povinným auditem do 30. června po skončení zdaňovací období, když jím je kalendářní rok. Poslední den termínu je zároveň dnem splatnosti daně z příjmů. Výše daně, kterou má PO povinnost zaplatit, je snížena o zaplacené zálohy, splatné v příslušném zdaňovacím období.

2.1.6 Zálohy na daň z příjmů právnických osob

V § 38a ZDP je uvedeno, že zálohy na daň z příjmů jsou placeny v průběhu zálohového období, kterým je „období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období“⁹.

Při určení výše zálohy a její periodicity se vychází z poslední známé daňové povinnosti, do které není zahrnována daň připadající na samostatný základ daně podle § 20b ZDP. Poslední známou daňovou povinnost tvoří částka vypočítaná poplatníkem a uvedená v daňovém přiznání za období, které bezprostředně předchází zdaňovacímu období.

Na základě § 38a ZDP zálohy neplatí poplatníci, kteří měli poslední známou daňovou povinnost nižší než 30 000 Kč, také obce a kraje. Poplatníci s poslední známou daňovou povinností vyšší než 30 000 Kč a zároveň nižší než 150 000 Kč platí zálohy na daň ve výši 40 % na zdaňovací období. První záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce, druhá také do 15. dne, ale do dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

Poplatníci, kterým poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, platí zálohy v hodnotě 25 % poslední známé daňové povinnosti celkem čtyřikrát ve zdaňovacím období. Zálohy jsou splatné vždy do 15. dne určitého měsíce ve zdaňovacím období. První

⁸ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb. České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 117, s. 3474- . § 35 odst. 1c.

⁹ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb. České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 117, s. 3474- . § 38a odst. 1.

záloha je splatná do třetího měsíce, druhá do šestého měsíce, třetí do devátého měsíce a čtvrtá do dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

2.2 Daň z příjmů fyzických osob

Daní z příjmů fyzických osob se také zabývá Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tuto daň platí poplatníci daně z příjmů fyzických osob.

Poplatníkem je fyzická osoba s bydlištěm na území ČR nebo fyzická osoba obvykle se zdržující (alespoň polovinu kalendářního roku) na tomto území. Tito poplatníci mají neomezenou daňovou povinnost. To znamená, že se tato daň vztahuje na jejich příjmy plynoucí ze zdrojů v ČR i na příjmy ze zahraničí. Jsou označováni jako daňoví tuzemci, rezidenti.

Poplatníky jsou také fyzické osoby bez bydliště na území ČR nebo fyzické osoby obvykle nezdržující se tu a osoby, které se tu zdržují kvůli studiu nebo léčení. Tyto fyzické osoby mají omezenou daňovou povinnost, protože jejich daňová povinnost zahrnuje pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Nazývají se daňoví nerezidenti.

2.2.1 Zdaňovací období a předmět daně

Zdaňovacím obdobím příjmů z fyzických osob (FO) může být pouze období od 1. ledna do 31. prosince, tzn. kalendářní rok. Tím se liší od daně z příjmů PO.

Předmět daně z příjmů fyzických osob definuje § 3 ZDP. Tento předmět je rozdělen do pěti dílčích daňových základů:

- „příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6),
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- příjmy z pronájmu (§ 9),
- ostatní příjmy (§ 10)¹⁰.

¹⁰ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb. České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 117, s. 3474- . § 3 odst. 1.

§ 7 odst. 1 písm. d) ZDP uvádí, že jako příjmy z podnikání jsou daněny příjmy z podílů na zisku společníků v.o.s. a komplementářů k.s. Dílčí základ daně komplementáře vychází z části základu daně k.s. připadající na komplementáře Tato část základu daně je určena rovným dílem, nebo poměrem, kterým je rozdělován zisk na základě společenské smlouvy. Pokud je k.s. ve ztrátě, část této ztráty je rozdělena na komplementáře stejně jako základ daně.

2.2.2 Stanovení základu daně a výpočet daňové povinnosti

Podle § 5 ZDP je základem daně částka poplatníkových příjmů přesahující výdaje, které byly prokazatelně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve zdaňovacím období (tzn. v kalendářním roce), jestliže u jednotlivých příjmů podle § 6 až § 10 ZDP není určeno něco jiného. Základ daně poplatníka s více druhy příjmů podle § 6 až § 10 ZDP odpovídá součtu dílčích základů daně zjištěných na základě jednotlivých druhů příjmů.

Přesáhnou-li náklady v účetnictví, resp. výdaje v daňové evidenci nebo v záznamech o příjmech a výdajích příjmy obsažené v § 7 a § 9 ZDP, vznikne podle § 5 ZDP ztráta. O daňovou ztrátu (§ 23 ZDP) je snížen úhrn dílčích základů daně zjištěných na základě jednotlivých druhů příjmů, které jsou uvedeny v § 7 až § 10 ZDP. Daňovou ztrátu nebo její část je možné uplatnit až v následujícím období po období, kdy byla vyměřena. Lze ji uplatnit tím, že je odečtena nejdéle v následujících pěti zdaňovacích obdobích jako odčitatelná položka (§ 34 ZDP) od úhrnu dílčích základů daně určených podle jednotlivých druhů příjmů v § 7 až § 10 ZDP.

Od souhrnu dílčích základů daně lze odečíst nezdánitelné části a odčitatelné položky snižující základ daně z příjmů FO. Nezdánitelné části základu daně uvádí § 15 ZDP. Jedná se např. o:

- dary poskytnuté na veřejně prospěšné účely – jejich celková hodnota musí být minimálně 1 000 Kč nebo přesáhnout 2 % ze souhrnu dílčích základů daně (Σ DZD), ale nejvýše lze uplatnit 10 % ze Σ DZD
- pojistné zaplacené poplatníkem na jeho soukromé životní pojištění – nejvýše lze odečíst ročně 12 000 Kč.

Odčitatelné položky snižují základ daně z příjmů FO, vymezuje je § 34 ZDP jako u PO. Řadí se mezi ně především daňová ztráta a 100 % výdajů na výzkum a vývoj. Po odečtení nezdánitelných částí a odčitatelných položek vznikne základ daně, který je násoben sazbou

daně z příjmů FO. Tato sazba v roce 2009 činila 15 %. Pak lze tuto daň snížit odečtením slev na dani, které jsou uvedeny v § 35 ZDP.

Tabulka 1 – Slevy na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) až f) ZDP a daňové zvýhodnění na základě § 35c odst. 1 ZDP

Výše ročních slev platných v roce 2009	Druh slevy, tzn. sleva na
24 840 Kč	poplatníka
24 840 Kč	manželku (manžela) s nižším příjmem než 68 000 Kč za zdaňovací období
2 520 Kč	poživatele částečného invalidního důchodu
5 040 Kč	poživatele částečného plného důchodu
16 140 Kč	držitele průkazu ZTP/P
4 020 Kč	studenta
10 680 Kč	daňové zvýhodnění na dítě

Po uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění je vypočtena konečná daň, která je pak porovnávána s odvedenými zálohami. Na základě toho může vzniknout nedoplatek (daňová povinnost), nebo přeplatek.

Daňové přiznání z příjmů FO musí být podáno do 31. března po skončení zdaňovacího období. V případě, že FO využije služeb daňového poradce, termín podání daňového přiznání i zaplacení daně je prodloužen do 30. června zdaňovacího období.

2.2.3 Zdanění společníka v.o.s. jako fyzické osoby

U v.o.s. se daní pouze zisk společníků. Jestliže je společníkem v.o.s. fyzická osoba, její podíl na zisku podléhá dani z příjmů fyzických osob. Pokud je společníkem právnická osoba, její podíl na zisku podléhá dani z příjmů právnických osob.

V předmětu daně se příjmem rozumí příjmy peněžní, nepeněžní i dosažené směnou. Nepeněžní příjmy jsou oceňovány na základě Zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Zákon rozeznává ještě příjmy, které nejsou předmětem daně (§ 3 ZDP) a příjmy, které jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozené (§ 4 ZDP).

Pokud je společníkem v.o.s. fyzická osoba, platí důchodové pojištění ve výši 29,2 % a zdravotní pojištění v hodnotě 13,5 % z vyměřovacího základu jako OSVČ (osoba samostatně výdělečně činná). Nemocenské pojištění je dobrovolné a činí 1,4 % z vyměřovacího základu.

3 Zdaňování jednatelů, společníků a členů statutárních orgánů

Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky jsou vymezeny v § 6 ZDP. Příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy vyplácené zaměstnavatelem (plátcem daně) zaměstnanci (poplatníkovi). Část z nich není zahrnována do základu z důvodu osvobození od daně, nebo protože nejsou předmětem daně. Zaměstnavatel jako plátcem daně z těchto příjmů odvádí správci daně zálohu na daň nebo srážkovou daň.

Do příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků jsou zahrnovány:

- „příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovního poměru,
- příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností,
- odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob“¹¹,
- příjmy, které plynou v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP nebo funkce bez ohledu na to, jestli plynou od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci vykonává, nebo nevykonává.

Pro určení postupu, jak zdanit příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, je důležité, jestli poplatník podepsal prohlášení k dani podle § 38k ZDP a zdroj jeho příjmu se nachází na území ČR, dále zda je poplatník rezidentem ČR, nebo nerezidentem, také jestli se jedná o příjem ze závislé činnosti obsažený v § 6 odst. 1 písm. a), d) a odst. 10 nebo odst. 1 písm. b), c) ZDP, výše měsíčního příjmu v Kč a měsíční zdanitelné mzdy v Kč.

Varianty postupu zdanění jsou následující:

- poplatník podepsal prohlášení k dani → je odváděna záloha na daň
- poplatník nepodepsal prohlášení k dani → je odvedena srážková daň, nebo záloha na daň (když je příjem vyšší než 5 000 Kč).

Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, které nejsou předmětem daně, vyjmenovává § 6 odst. 7 ZDP. Jedná se např. o náhrady za cestovní výdaje.

¹¹ Příjmy a daňově uznatelné výdaje. *Finance.cz* [online]. Finance media a.s. © 2000 - 2010 [cit. 2009-02-07]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dan-z-prijmu-tuzemsko/prijmy-a-vydaje/>>. ISSN 1213-4325.

Příjmy ze závislé činnosti osvobozené od daně jsou uvedeny v § 6 odst. 9 ZDP. →
Např.:

- výdaje spojené s odborným rozvojem zaměstnanců a rekvalifikací
- nepeněžní plnění poskytnuté zaměstnancům formou stravování a nealkoholických nápojů.

Základem daně (dílním základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a pojistnému na zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnavatel. Pojistnému nepodléhají příjmy z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, tzn. dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti. U dohod o provedení práce není odváděno pojistné, pokud za jeden kalendářní rok poplatník neodpracoval více než 150 hodin u jednoho zaměstnavatele. U dohod o pracovní činnosti je sraženo zdravotní i důchodové pojištění. Výjimkou je případ, kdy dohoda o pracovní činnosti trvá čtrnáct po sobě jdoucích dnů a méně, nebo když příjem v kalendářním měsíci je nižší než 2 000 Kč.

Plátce daně je povinen základ daně zaokrouhlovat tímto způsobem:

- „zdanitelná mzda pro výpočet zálohy na daň měsíční sazbou podle § 38h ZDP do 100 Kč na celé Kč nahoru, nad 100 Kč na celé 100 Kč nahoru“¹²
- základ daně, z kterého je počítána daň zvláštní sazbou daně ve výši 15 %, na celé Kč dolů.

Metodický postup k určení čisté mzdy:

- nejdříve je hrubý příjem za kalendářní měsíc obsahující i nepeněžité příjmy snížen o osvobozené příjmy od daně z příjmu a o příjmy, které nejsou předmětem daně → určení výše zdanitelné mzdy
- pak je přičteno sociální (25 %) a zdravotní (9 %) pojištění, které platí zaměstnavatel za zaměstnance → vznik základu daně
- podle způsobu zdanění se základ daně zaokrouhlí
- poté je základ daně vynásoben sazbou daně z příjmu ve výši 15 %

¹² VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce*. 5. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5, s. 104.

- v případě podepsaného prohlášení se od vypočtené daně uplatňují slevy, od výsledné částky je odečtena sleva na dani na poplatníka měsíčně v hodnotě 2 070 Kč a je možné odečíst i daňové zvýhodnění na dítě, které v roce 2009 měsíčně činilo 890 Kč → stanovení daně po slevě, která představuje splatnou zálohu na daň z příjmu
- zdanitelný příjem je snížen o sociální (6,5 %) a zdravotní (4,5 %) pojištění placené zaměstnancem a o zálohu na daň z příjmu → výsledná hodnota čisté mzdy.

3.1 Zdanění jednatele společnosti s ručením omezeným

Vztah jednatele ke společnosti vyplývá z obchodního zákoníku. Jedná se o obchodněprávní vztah, který nelze nahradit pracovněprávním vztahem (tzn. pracovní smlouvou). Nejčastěji je s jednatelem uzavírána smlouva o výkonu funkce. Tato smlouva musí být písemná a schválená valnou hromadou společnosti, která určuje i výši odměny. Je vhodné, aby obsahovala vyčíslení odměny za výkon funkce, dále způsob, jakým budou uhrazeny nutně nebo účelně vynaložené náklady spojené s výkonem funkce a také další požitky plynoucí jednatelem.

V zákoně o daních z příjmů je určeno, že příjem jednatele je daněn podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, tzn. jako příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky. Z toho vyplývá, že z odměny za práci jednatele nelze vybírat konečnou srážkovou daň ve výši 15 %.

Příjmy jednatelů podléhají zdravotnímu pojištění. Od 1. ledna 2009 jednatele s.r.o. nejsou nemocensky pojištěni. Jednatelé s.r.o. jsou důchodově pojištěni pouze, když za měsíc dosáhnou alespoň rozhodného příjmu ve výši 5 900 Kč (platná částka pro r. 2009). Potom jednatele odvádí na toto pojištění 6,5 % a ze strany společnosti je odváděno 21,5 % příjmu. Účast na důchodovém pojištění je posuzována v každém kalendářním měsíci samostatně.

Jestliže má jednatel ve společnosti kromě smlouvy o výkonu funkce (případně mandátní smlouvy) uzavřenu i pracovní smlouvu jako zaměstnanec, hradí z příjmu 6,5 % na důchodové pojištění a zaměstnavatel, tzn. společnost, 25 % na sociální zabezpečení (navíc obsahuje nemocenské pojištění 2,3 % a státní politiku zaměstnanosti 1,2 %) z vyměřovacího základu. Zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem činí 4,5 %, zaměstnavatelem za zaměstnance 9 %.

3.2 Zdanění odměn společníků společnosti s ručením omezeným

Společník společnosti s.r.o. nemusí mít se společností uzavřenou žádnou smlouvu. Jestliže společník vykonává práci pro společnost, za kterou je odměňován, tato odměna podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP podléhá zdanění ze závislé činnosti, i když při výkonu této práce společník nemusí dbát příkazů plátce. Na tyto odměny nelze použít zdanění srážkovou daní. „Pokud ale společník vykonává pro společnost práci mimo pracovní poměr a je za ni odměňován, je účasten jen důchodového pojištění, pokud výše odměny přesáhne částku 5 900 Kč.“¹³

Společník může pro společnost vykonávat i práci nad rámec činnosti společníka a na tuto činnost uzavřít pracovněprávní vztah. Potom je nutné příjem kvalifikovat jako příjem z pracovněprávního vztahu a společník je nemocensky pojištěn stejně jako ostatní zaměstnanci. Pak společnost v roli zaměstnavatele platí za společníky, kteří jsou zároveň jejími zaměstnanci, 25 % z vyměřovacího základu na sociální pojištění (tzn. na důchodové i nemocenské pojištění). 6,5 % si hradí společník stejně jako zaměstnanci.

3.3 Odměny členů orgánů společnosti

Odměny členů orgánů společnosti jsou posuzovány jako příjmy ze závislé činnosti, tzn. podle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP. Všechny odměny členů statutárních orgánů nejsou daňově uznatelné. Výše odměny může být stanovena společenskou smlouvou, rozhodnutím příslušného orgánu společnosti nebo může být předmětem smlouvy mezi členem orgánu společnosti a společností.

Členové orgánů společnosti nejsou účastni na nemocenském pojištění. Z tohoto důvodu není odváděno sociální pojištění z jejich peněžitých odměn, ale pojistné na zdravotní pojištění odváděno je. Členové představenstva kromě odměny za výkon funkce mohou dostat i tantiému, tzn. podíl na zisku. Tantiémy jsou daňově neuznatelné a zdaňují se daní z příjmů ze závislé činnosti na základě § 6 odst. 1 písm. c) ZDP.

Členům představenstva a.s. a dozorčí rady a.s. jsou přiznávány tantiémy. Jejich odměny jsou daněny jako příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky na základě § 6 odst. 1 písm.

¹³ SOUKUPOVÁ, Klára. Jak na odměny jednatelů a společníků v s.r.o.? *PODNIKATEL.cz - BUSINESS SERVER* [online]. 2009-07-14, Copyright © 2007–2010 Internet Info, s.r.o. [cit. 2010-01-29]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/jak-na-odmeny-jednatelu-a-spolecniku-v-s-r-o/>>. ISSN 1802-8012.

c) ZDP. Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti je srážena obdobně jako u společníků. Z odměn členů dozorčí rady je odváděno pouze pojistné na zdravotní pojištění. Tyto odměny podle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP jsou daňově neuznatelné.

3.4 Zdaňování podílů na zisku

Podíl na zisku představuje pro společníka (s.r.o. a komanditistu k.s.) i akcionáře (a.s.) v případě fyzické osoby příjem z kapitálového majetku určeného v § 8 odst. 1 písm. a) ZDP. Tento příjem podléhá srážkové dani ve výši 15 % na základě § 36 ZDP, z toho plyne, že se daní nepřímým způsobem.

Společnost, jejíž zisk je určen k rozdělení, je plátcem daně, proto má povinnost správně vypočítat, srazit a odvést daň správci daně. Takže poplatníkovi je vyplacen podíl na zisku snížený o daň. Základem daně je pouze příjem, neuplatňují se tedy náklady (až na výjimky) a odčitatelné položky. Základ daně se zaokrouhluje na celé koruny dolů, s výjimkou dividendového příjmu, u něhož se základ daně zaokrouhluje na celé haléře dolů. Srážku daně je povinna provést společnost (plátce daně) při výplatě podílu na zisku, nejpozději ale do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo rozhodnuto o rozdělení zisku.

„Dílním základem daně společníka v.o.s. je část základu daně v.o.s. stanovená ve stejném poměru, jako je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem. Vykáže-li v.o.s. daňovou ztrátu, rozděluje se na společníka část této ztráty jako základ daně.“¹⁴

Společníci v.o.s., kteří jsou fyzickými osobami, si mohou snížit základ daně o nezdanitelné částky vyjmenované v § 15 ZDP. K nezdanitelným částkám se řadí např. úroky z hypotečního nebo obdobného úvěru, penzijní připojištění, soukromé životní pojištění. Společníci také mohou uplatnit odčitatelné položky v poměru, jakým byl rozdělen hospodářský výsledek. Dále mohou uplatnit i slevy na dani, např. na poplatníka (za rok činí tato částka 24 840 Kč), a daňové zvýhodnění na dítě. Slevy a daňové zvýhodnění se odečítají od vypočítané daně.

¹⁴ VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce*. 5. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5, s. 123.

4 Aplikace problematiky na konkrétních případech

Zdanění příjmů obchodních společností a jejich společníků aplikuji na společnost s ručením omezeným a na veřejnou obchodní společnost a jejich společníky za zdaňovací období 2009.

Společnost X byla založena čtyřmi společníky. Všichni její společníci jsou fyzickými osobami a každý z nich vlastní obchodní podíl ve výši 25 %. Zisk určený k rozdělení mezi společníky si dělí podle poměru svých podílů, tady to znamená rovným dílem. Tato společnost nemá povinnost přídělu do rezervního fondu.

Ve společnosti X byli po celý rok 2009 zaměstnáni 2 pracovníci se zdravotním postižením a 1,42 přepočteného počtu pracovníka s těžším zdravotním postižením.

Tato společnost měla v roce 2009 i náklady neuznávané za náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 ZDP). Tyto náklady byly zahrnuty ve výsledku hospodaření a tvořila je částka 102 000 Kč. Jedná se o výdaje na reprezentaci, tzn. na pohoštění, (§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP) ve výši 90 000 Kč. Hodnota nealkoholických nápojů (§ 25 odst. 1 písm. zn) ZDP), které byly poskytnuty zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti jako nepeněžní plnění, byla 12 000 Kč.

Dále tato společnost dosáhla výnosů osvobozených od daně (§ 19 ZDP), které byly zahrnuty ve výsledku hospodaření a činily 50 000 Kč. Těmito výnosy byly výnosy ze státních dluhopisů, které byly pořízeny z prostředků zvláštního vázaného účtu v bance na základě zvláštního právního předpisu a jsou vedeny na samostatném účtu u České národní banky (§ 19 odst. 1 písm. zl) ZDP). Protože jsou tyto výnosy osvobozené od daně a byly zahrnuty ve výsledku hospodaření před zdaněním, tak ho snižují.

Společnost X v roce 2009 realizovala tyto operace:

- prodala zboží za 5 490 880 Kč
- spotřebovala materiál v hodnotě 120 000 Kč
- vyplatila mzdy zaměstnancům se zdravotním postižením, tyto náklady činily 889 224 Kč
- vydala na pohoštění částku 90 000 Kč

- poskytla zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti jako nepeněžní plnění nealkoholické nápoje v hodnotě 12 000 Kč
- získala 50 000 Kč jako výnos ze státních dluhopisů
- na výzkum a vývoj nové technologie vydala 300 000 Kč (100 % těchto nákladů tvoří odčitatelnou položku od základu daně podle § 34 odst. 4 ZDP)
- veřejné výzkumné instituci za účelem výzkumu léků darovala 210 000 Kč (z této částky lze uplatnit jako položku snižující základ daně podle § 20 odst. 8 ZDP nejvýše 10 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky)
- → výnosy této společnosti tvoří částka 5 540 880 Kč (5 490 880 Kč plus 50 000 Kč).

Společnost X ve zdaňovacím období 2009 uplatnila slevy na dani ve výši:

- 36 000 Kč (18 000 Kč krát 2) za zaměstnání dvou pracovníků se zdravotním postižením
- 85 200 Kč (60 000 Kč krát 1,42) na základě průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců s těžším zdravotním postižením (přepočtený počet těchto zaměstnanců je zaokrouhlován na dvě desetinná místa a vypočítá se jako „podíl celkového počtu hodin, který těmto zaměstnancům vyplývá z rozvržení pracovní doby nebo z individuálně sjednané pracovní doby a z délky trvání pracovního poměru“¹⁵).

4.1 Aplikace zdanění příjmů na společnost X jako na s.r.o.

Základní kapitál této společnosti činí 200 000 Kč a je celý splacen. Každý ze společníků, tzn. A, B, C a D, vložil a splatil částku 50 000 Kč. Společník A i B jsou zároveň jednatelem této společnosti na základě mandátní smlouvy. Společníci C a D jsou touto společností zaměstnání na základě pracovněprávního vztahu. Takže náklady této společnosti obsahují i náklady na odměny jednatelů a mzdy zaměstnanců, tzn. společníků A, B, C i D.

¹⁵ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb. České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 117, s. 3474- . § 35 odst. 2.

4.1.1 Konkrétní příklad zdanění příjmů s.r.o.

Náklady společnosti X na odměny jednatelů (tzn. společníka A i B) a na mzdy zaměstnanců (tzn. společníků C a D) za rok 2009 činí:

- roční mzdový náklad společnosti na dva jednatele a zaměstnance: 1 000 056 Kč (528 000 Kč [264 000 Kč krát 2] plus 528 000 Kč [264 000 Kč krát 2])
- pojistné na důchodové a zdravotní pojištění jednatelů 30,5 % (21,5 % plus 9 %) a zaměstnanců 34 % (25 % plus 9 %) hrazené společností X: 340 560 Kč (161 040 Kč [80 520 Kč krát 2] plus 179 520 Kč [89 760 Kč krát 2])
- náklady této společnosti na odměny jednatelů a mzdy, tzn. společníků A, B, C a D, v roce 2009: 1 340 616 Kč (1 000 056 Kč plus 340 560 Kč).

Určení VH společnosti s ručením omezeným za rok 2009:

- výnosy činí 5 540 880 Kč
- náklady tvoří částka 2 961 840 Kč (120 000 Kč plus 889 224 Kč plus 90 000 Kč plus 12 000 Kč plus 300 000 Kč plus 210 000 Kč plus 1 340 616 Kč)
- → VH je ve výši 2 579 040 Kč.

Úprava VH, který představuje částka 2 579 040 Kč, na základ daně společnosti, tzn. VH plus/mínus položky, za zdaňovací období 2009:

- plus daňově neuznatelné náklady ve výši:
 - 90 000 Kč
 - 12 000 Kč
 - 210 000 Kč
- mínus výnosy osvobozené od daně v hodnotě 50 000 Kč
- → základ daně činí 2 841 040 Kč.

Postup výpočtu konečného základu daně, tzn. základu daně po snížení o položky odčitatelné a položky snižující základ daně, společnosti s ručením omezeným za zdaňovací období 2009:

- 2 541 040 Kč (2 841 040 Kč mínus 300 000 Kč) je základ daně snížený o položku, která je odčitatelná (tzn. 100 % nákladů na realizaci výzkumu a vývoje)

- 2 331 040 Kč (2 541 040 Kč minus 210 000 Kč) činí výše základu daně sníženého o položku snižující základ daně (tzn. dar, u kterého lze maximálně uplatnit 10 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky, tj. 10 % z 2 541 040 Kč [254 104 Kč] a to je více než 210 000 Kč → jde uplatnit celá částka poskytnutého daru).

Pak je takto upravený základ daně zaokrouhlen na celé tisíce dolů. → 2 331 040 Kč po zaokrouhlení na celé tisíce dolů činí 2 331 000 Kč. Potom je tato částka vynásobena platnou sazbou daně z příjmů právnických osob stanovenou v § 21 odst. 1 ZDP. Tato sazba ve zdaňovacím období 2009 byla 20 %.

Postup výpočtu daně z příjmů právnických osob, daňové povinnosti a určení čistého zisku této s.r.o. za rok 2009:

- 466 200 Kč (2 331 000 Kč krát 0,2) činí daň z příjmů právnických osob
- slevy na dani za zaměstnance se zdravotním postižením:
 - 36 000 Kč (18 000 Kč krát 2) za dva zaměstnance se zdravotním postižením
 - 85 200 Kč (60 000 Kč krát 1,42) za zaměstnance s těžším zdravotním postižením
- 121 200 Kč (36 000 Kč plus 85 200 Kč) tvoří celkovou slevu na dani
- 345 000 Kč (466 200 Kč minus 121 200 Kč) je výše daňové povinnosti (daň z příjmů právnických osob snížená o slevy na dani).
- → čistý zisk této s.r.o. za zdaňovací období 2009 činí 2 234 040 Kč (2 579 040 Kč minus 345 000 Kč).

4.1.2 Konkrétní příklad zdanění příjmů společníků a jednatelů s.r.o.

Po určení daňové povinnosti společnosti s ručením omezeným za zdaňovací období 2009, byl její čistý zisk rozdělen mezi společníky. To znamená, jak je výše uvedeno v hodnotě 2 234 040 Kč (2 579 040 Kč minus 345 000 Kč, tj. výsledek hospodaření před zdaněním snížený o částku, kterou tvoří daňová povinnost). Stanovení a zdanění podílů na zisku jednotlivých společníků sazbou daně podle § 36 ZDP:

- 558 510 Kč (2 234 040 Kč krát 0,25) podíl na zisku společníka A, B, C i D

- 83 776,5 Kč (558 510 Kč krát 0,15) → 83 776 Kč po zaokrouhlení na celé Kč dolů je určena výše daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za podíl každého společníka této společnosti ve výši 15 %
- 474 734 Kč (558 510 Kč mínus 83 776 Kč) zdaněný podíl na zisku společníka A, B, C i D zvláštní sazbou daně ve výši 15 %.

Ve zdaňovacím období 2009 dostávali jednatelé společnosti X (tzn. společníci A a B) měsíční odměnu ve výši 22 000 Kč. V této společnosti byli zaměstnáni společníci C a D, kteří dostávali měsíční mzdu také ve výši 22 000 Kč. Všichni čtyři společníci této společnosti podepsali prohlášení k dani, aby mohli uplatňovat slevy na dani, případně daňové zvýhodnění na děti. Společníci B i C vyživují jedno nezletilé dítě, společník D vyživuje dvě nezletilé děti.

Tabulka 2 – Výpočet čistého ročního příjmu z obchodněprávního vztahu jednatelů (tzn. společníků A a B) a z pracovněprávního vztahu společníků C a D

společník	A	B	C	D
roční zdanitelný příjem	264 000 Kč	264 000 Kč	264 000 Kč	264 000 Kč
pojistné na SP a ZP 11 % (6,5 % a 4,5 %) hrazené jednatelem/zaměstnancem	29 040 Kč	29 040 Kč	29 040 Kč	29 040 Kč
pojistné na SP a ZP <u>30,5 %</u> (21,5 % a 9 %)/ <u>34 %</u> (25 % a 9 %) hrazené zaměstnavatelem	80 520 Kč	80 520 Kč	89 760 Kč	89 760 Kč
základ daně	344 520 Kč	344 520 Kč	353 760 Kč	353 760 Kč
zaokrouhlený základ daně na 100 Kč dolů	344 500 Kč	344 500 Kč	353 700 Kč	353 700 Kč
daň 15 %	51 675 Kč	51 675 Kč	53 055 Kč	53 055 Kč
sleva na poplatníka	24 840 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč
daňové zvýhodnění na dítě/děti	0 Kč	10 680 Kč	10 680 Kč	21 360 Kč
daň po daňovém zvýhodnění	26 835 Kč	16 155 Kč	17 535 Kč	6 855 Kč

čistý příjem za rok 2009	208 125 Kč	218 805 Kč	217 425 Kč	228 105 Kč
---------------------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------

4.2 Aplikace zdanění příjmů na společnost X jako na v.o.s.

Stanovení VH veřejné obchodní společnosti za zdaňovací období 2009:

- v tomto případě jsou výnosy v.o.s. stejné jako výnosy s.r.o. → výnosy představuje částka 5 540 880 Kč (5 490 880 Kč plus 50 000 Kč)
- náklady v.o.s. jsou nižší než u s.r.o., protože společníci této v.o.s. (tzn. E, F, G a H) nejsou v pracovněprávním vztahu s touto společností, v roce 2009 tato v.o.s. zaměstnávala pouze zaměstnance se zdravotním postižením → 1 621 224 Kč (120 000 Kč plus 889 224 Kč plus 90 000 Kč plus 12 000 Kč plus 300 000 Kč plus 210 000 Kč)
- VH této společnosti za rok 2009 činí 3 919 656 Kč (5 540 880 Kč mínus 1 621 224 Kč).

Ve zdaňovacím období 2009 podíl na zisku (tzn. základ daně) jednotlivých společníků (tj. E, F, G a H) této v.o.s. tvořila částka 979 914 Kč (3 919 656 Kč krát 0,25). Jejich podíl na odčitatelné položce (tj. výzkum a vývoj) od základu daně podle § 34 odst. 4 ZDP činil 75 000 Kč (300 000 Kč krát 0,25) a podíl na položce (tj. dar) snižující základ daně podle § 20 odst. 8 ZDP byl ve výši 52 500 Kč (210 000 Kč krát 0,25). → Jejich základ daně je ve výši 852 414 Kč (979 914 Kč mínus 127 500 Kč [75 000 Kč plus 52 500 Kč]). → Základ daně po zaokrouhlení na 100 Kč dolů činí 852 400 Kč. Podíl jednotlivých společníků na slevě na dani na zaměstnance s postižením (v Tab. 2: sleva na dani na zaměstnance) činí 30 300 Kč (121 200 Kč krát 0,25). Společníci F a G vyživují jedno nezletilé dítě, společník H dvě nezletilé děti.

Tabulka 3 – Zdanění podílu na zisku společníků E, F, G i H za rok 2009

společník	E	F	G	H
základ daně	979 914 Kč	979 914 Kč	979 914 Kč	979 914 Kč
výzkum a vývoj	75 000 Kč	75 000 Kč	75 000 Kč	75 000 Kč
podíl na daru	52 500 Kč	52 500 Kč	52 500 Kč	52 500 Kč
konečný základ daně	852 400 Kč	852 400 Kč	852 400 Kč	852 400 Kč
výše daně 15 %	127 860 Kč	127 860 Kč	127 860 Kč	127 860 Kč

sleva na dani na zaměstnance	30 300 Kč	30 300 Kč	30 300 Kč	30 300 Kč
sleva na poplatníka	24 840 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč	24 840 Kč
daňové zvýhodnění na dítě/děti	0 Kč	10 680 Kč	10 680 Kč	21 360 Kč
daň po daňovém zvýhodnění	72 720 Kč	62 040 Kč	62 040 Kč	51 360 Kč
zdaněný podíl	907 194 Kč	917 874 Kč	917 874 Kč	928 554 Kč
důchodové pojištění 29,2 %	124 451 Kč	124 451 Kč	124 451 Kč	124 451 Kč
zdravotní pojištění 13,5 %	57 537 Kč	57 537 Kč	57 537 Kč	57 537 Kč
čistý zisk	725 206 Kč	735 886 Kč	735 886 Kč	746 566 Kč

5 Zhodnocení daňového zatížení společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti a jejich společníků

V této kapitole se budu zabývat zhodnocením a srovnáním daňového zatížení společnosti s ručením omezeným X, s.r.o., veřejné obchodní společnosti X, v.o.s. a jejich společníků za zdaňovací období 2009. Potom porovnáím výši odvedených částek na daň z příjmů i na sociální a zdravotní pojištění obou společností a jejich společníků. Všechna uvedená procenta jsou zaokrouhlena dvě desetinná místa.

5.1 Porovnání čistých příjmů společníků X, s.r.o. a X, v.o.s.

Nejdříve se budu věnovat výši čistých příjmů společníků X, s.r.o. a X, v.o.s., pak jejich porovnání i zhodnocení daňového zatížení za rok 2009.

Tabulka 4 – Čistý příjem společníků X, s.r.o. za zdaňovací období 2009 ve srovnání s jejich hrubými příjmy, daní z příjmů a pojistném

společník	A	B	C	D
roční hrubá mzda	264 000 Kč			
roční čistá mzda	208 125 Kč	218 805 Kč	217 425 Kč	228 105 Kč
podíl na zisku před zdaněním	558 510 Kč			
podíl na zisku po zdanění	474 734 Kč			
daň z příjmů	110 611 Kč	99 931 Kč	101 311 Kč	90 631 Kč
SP a ZP	29 040 Kč			
celkové zatížení	139 651 Kč	128 971 Kč	130 351 Kč	119 671 Kč
čistý roční příjem	682 859 Kč	693 539 Kč	692 159 Kč	702 839 Kč

Z tabulky 4 vyplývá, že mají-li zaměstnanci roční hrubou mzdu ve stejné výši, tzn. např. 264 000 Kč, jako jednatelé roční hrubou odměnu a uplatňují-li zaměstnanci kromě slevy na poplatníka i daňové zvýhodnění na děti, ale jednatelé pouze slevu na poplatníka, zaměstnanci dostanou vyšší čistou mzdu než jednatelé odměnu, i když zaměstnavatel za jednatelé hradí nižší pojistné na sociální pojištění a díky tomu jednatelé odvádí měsíčně nižší zálohy na daň z příjmů (pokud jsou nesnížené o slevy na dani a daňová zvýhodnění). V případě, že jednatelé ani zaměstnanci nepodepíší prohlášení k dani, mají jednatelé

čistou odměnu vyšší než zaměstnanci čistou mzdu díky nižším odvodům zaměstnavatelů na sociální pojištění o 3,5 % a tím i nižším měsíčním zálohám na daň z příjmů odváděnými jednateli.

Tabulka 5 – Čistý příjem společníků X, v.o.s. za zdaňovací období 2009 ve srovnání s jejich hrubými příjmy, daní z příjmů a pojistném

společník	E	F	G	H
podíl na zisku před zdaněním	979 914 Kč			
daň z příjmů FO	72 720 Kč	62 040 Kč	62 040 Kč	51 360 Kč
DP a ZP	181 988 Kč			
celkové zatížení	254 708 Kč	244 028 Kč	244 028 Kč	233 348 Kč
čistý roční příjem	725 206 Kč	735 886 Kč	735 886 Kč	746 566 Kč

Z tabulky 5 plyne, že ze společníků společnosti X, v.o.s. má nejnižší čistý roční příjem společník E a nejvyšší společník H. Nejvíce je daňově zatížen společník E, protože nemohl uplatnit daňové zvýhodnění na dítě, a nejméně společník H, který uplatnil daňové zvýhodnění na dvě děti.

Z tabulky 4 a 5 je po srovnání celkových čistých příjmů jednotlivých společníků zřejmé, že všichni společníci (E, F, G a H) společnosti X, v.o.s. mají vyšší čistý příjem než společníci (A, B, C a D) X, s.r.o.

Z hlediska zdanění příjmů je tedy výhodnější být společníkem v.o.s., protože společníci v.o.s. odvádí nižší daň z příjmů a při shodných podmínkách se společníky s.r.o. mají vyšší čistý roční příjem. Tady i v případě, že společníci s.r.o. jsou zároveň zaměstnání a pobírají mzdu nebo jsou jednateli a dostávají odměnu za výkon funkce.

5.2 Porovnání odvedené částky na daň z příjmů a na pojistné společnosti X, s.r.o. a X, v.o.s. i jejich společníků do veřejných rozpočtů

Nejprve se budu zabývat celkovým zatížením, tzn. daní z příjmů a pojistným, společnosti X, s.r.o. a jejích společníků za zdaňovací období 2009. Pak se budu věnovat tomuto zatížení u společníků společnosti X, v.o.s. a nakonec porovnáám celkové zatížení za rok 2009 obou společností.

Tabulka 6 – Celkové zatížení společnosti X, s.r.o. i jejích společníků v roce 2009

společník	A	B	C	D	s.r.o.	celkem
DPPO	0 Kč				345 000 Kč	345 000 Kč
DPFO	26 835 Kč	16 155 Kč	17 535 Kč	6 855 Kč	0 Kč	67 380 Kč
daň z příjmů	83 776 Kč				0 Kč	335 104 Kč
SP a ZP hrazené s.r.o.	0 Kč				340 560 Kč	340 560 Kč
SP a ZP odváděné zaměstnanci	29 040 Kč				0 Kč	116 160 Kč
celkové zatížení	139 651 Kč	128 971 Kč	130 351 Kč	119 671 Kč	685 560 Kč	1 204 204 Kč

Tabulka 7 – Celkové zatížení společníků společnosti X, v.o.s. v roce 2009

společník	E	F	G	H	celkem
daň z příjmů FO	72 720 Kč	62 040 Kč		51 360 Kč	248 160 Kč
DP a ZP	181 988 Kč				727 952 Kč
celkové zatížení	254 708 Kč	244 028 Kč		233 348 Kč	976 112 Kč

Z tabulky 7 vyplývá, že společnost X, v.o.s. neodvádí daň z příjmů právnických osob. Je to z důvodu, že veřejné obchodní společnosti daní své příjmy pouze prostřednictvím svých společníků.

Tabulka 8 – Porovnání celkového zatížení za rok 2009 společnosti X, s.r.o. a X, v.o.s.

společnost	X, s.r.o.	X, v.o.s.
daň z příjmů	747 484 Kč	248 160 Kč
pojistné na SP/DP a ZP	456 720 Kč	727 952 Kč
celkové zatížení	1 204 204 Kč	976 112 Kč

Z tabulky 8 je zřejmé, že X, s.r.o. odvádí celkem na daň z příjmů více než X, v.o.s., která ale hradí vyšší pojistné. Celkové zatížení je tedy větší u společnosti X, s.r.o., proto za zdaňovací období 2009 odvedla celkem více peněz do veřejných rozpočtů (do státního rozpočtu) než společnost X, v.o.s.

Z hlediska daňového zatížení je na tom tedy veřejná obchodní společnost lépe. Společnost s ručením omezeným platí vysokou daň z příjmů právnických osob (v roce 2009 ve výši 20 %) a následně z vyplácených podílů na zisku ještě srážkovou daň ve výši 15 %. U pojistného na sociální zabezpečení a na veřejné zdravotní pojištění je to naopak, protože více hradí společníci v.o.s., než společníci s.r.o.

V tomto modelovém příkladu společnost X jako s.r.o. odvede do veřejných rozpočtů o 228.092 Kč (1 204 204 Kč minus 976 112 Kč) více než společnost X jako v.o.s. Nejmenšímu daňovému zatížení podléhá společnost, která platí pouze daň z příjmů fyzických osob. Tady to jsou společníci v.o.s., kteří jsou fyzickými osobami. Na druhou stranu ale tito společníci ručí za závazky společnosti celým svým majetkem.

Závěr

V teoretické části jsou nejprve charakterizovány základní typy obchodních společností v České republice, tj. společnost s ručením omezeným, akciová společnost, komanditní společnost a veřejná obchodní společnost. Z jejich charakteristiky plyne, že nejnižší nároky na založení má veřejná obchodní společnost, protože u tohoto typu společnosti není potřeba při jejím založení základní kapitál. Naopak nejvyšší nároky jsou u akciové společnosti, poněvadž v obchodním zákoníku je stanovena minimální výše kapitálu, která bez veřejné nabídky akcií musí být nejméně 2 000 000 Kč a s veřejnou nabídkou akcií musí činit alespoň 20 000 000 Kč.

Poté se teoretická část zabývá zdaňováním příjmů obchodních společností, konkrétně s.r.o., a.s., k.s. a v.o.s., a především jejich společníků. Daň z příjmů fyzických osob se týká nejvíce zdanění podílů na zisku společníků veřejné obchodní společnosti, zdanění příjmů společníků z pracovněprávního vztahu, zdanění odměn jednatelů a členů statutárních orgánů.

Dani z příjmů právnických osob podléhají příjmy společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti a komanditní společnosti. Veřejná obchodní společnost je výjimkou, neboť její příjmy jsou daněny pouze prostřednictvím jejích společníků. Z tohoto důvodu není veřejná obchodní společnost povinna podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.

V praktické části je porovnána výše daní z příjmů společnosti s ručením omezeným a veřejné obchodní společnosti, také výše jejich čistého zisku a hlavně výše čistých ročních příjmů jednotlivých společníků těchto dvou typů společností. Rovněž jsou porovnány čisté roční příjmy společníků, když uplatnili slevy na dani nebo daňové zvýhodnění. Po uplatnění těchto slev na dani nebo daňového zvýhodnění společníci získali vyšší čisté příjmy.

Cíl mé bakalářské práce byl splněn, protože princip, na základě kterého jsou daněny příjmy obchodních společností a jejich společníků, byl popsán. A na dva konkrétní vymodelované příklady, tj. na společnost X, s.r.o. a X, v.o.s. i jejich společníky, byla aplikována daň z příjmů.

Na základě výpočtů v praktické části bylo ověřeno, že při stejných vstupních parametrech společnosti s ručením omezeným a veřejné obchodní společnosti je s.r.o. a její

společníci ve výsledku více daňově zatížena než v.o.s. a to přesto, že její společníci odvádí ze svých podílů na zisku zdravotní a sociální pojištění. Společníci s.r.o. navíc byli se společností v pracovněprávním vztahu s ročním zdanitelným příjmem ve výši 264 000 Kč, nebo na základě mandátní smlouvy byli jednateli společnosti se stejným příjmem, i tak měli celkové roční příjmy nižší než společníci v.o.s. Nižší čisté příjmy mají kvůli zdanění příjmů s.r.o. daní z příjmů právnických osob a následnému zdanění jejich podílu na zisku.

Z hlediska daní je tedy pro společníka jako fyzickou osobu výhodnější založit veřejnou obchodní společnost než společnost s ručením omezeným. Ale na druhou stranu tito společníci ručí za závazky společnosti celým svým majetkem, na rozdíl od společníků společnosti s ručením omezeným, kteří ručí pouze do výše svých nesplacených vkladů zapsaných v obchodním rejstříku.

Použité zdroje

- [1] AMBROŽ, Jan. *Daňová přiznání – daně pro každého*. Praha : Vladimír Vyskočil – KORŠACH, 2008. 203 s. ISBN 978-80-86296-17-3.
- [2] BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným – řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe 2009/2010*. 9. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. 360 s. ISBN 978-80-7263-540-5.
- [3] BRYCHTA, Ivan a kolektiv. *Tabulky a informace pro daně a podnikání 2009*. 5. vyd. Praha : ASPI, BRNO : DATEV, 2009. 519 s. ISBN 978-80-7357-422-2.
- [4] PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009*. 5., aktualiz. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2009. 176 s. ISBN 978-80-247-2999-2.
- [5] PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s.r.o.* 2., aktualiz. vyd. Praha : ASPI, 2008. 151 s. ISBN 978-80-7357-367-6.
- [6] VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009, praktický průvodce*. 5. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5.
- [7] *Příručka OSVČ pro oblast sociálního zabezpečení v roce 2009*. 1. vyd. Praha : Česká správa sociálního zabezpečení, 2009. 36 s. ISBN 978-80-87039-15-1.
- [8] Česko. Zákon č. 513/1991 Sb. ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1991, částka 98, s. 2474- .
- [9] Česko. Zákon č. 586/1992 Sb. České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 117, s. 3474- .
- [10] GOLA, Petr. Sociální pojištění v roce 2009. *FinExpert.cz* [online]. 2009-02-02 [cit. 2010-02-17]. Dostupný z WWW: <<http://www.finexpert.cz/default.aspx?server=1&article=24415>>. ISSN 1803-3512.
- [11] HLAVACKOVA, Ditta. Daň z příjmů právnických osob v České republice. CFE - *CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE* [online]. [cit. 2010-02-04]. Dostupný

z WWW: <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/corporate-income-tax/czech-republic/CZ>>.

[12] MACHÁČEK, Ivan. Zdanění jednatele spol. s r.o. v r. 2009. *STORMWARE – SOFTWARE DEVELOPMENT* [online]. 2009-04-18, ©2007 STORMWARE s.r.o. [cit. 2010-02-18]. Dostupný z WWW: <http://www.stormware.cz/podpora/LegServis/Zdaneni_jednatele_spol_s_ro_v_r_2009.aspx>.

[13] SCHRÖPFEROVÁ, Jana. Příjmy jednatele s.r.o. 2009 v příkladech. *Daňari Online – Portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2009-05-06, © 2009 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 2010-02-18]. Dostupný z WWW: <[http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/?doc=d5039v7060p1&search_query=%20\\$type=12&search_results_page=5](http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/?doc=d5039v7060p1&search_query=%20$type=12&search_results_page=5)>.

[14] SOUKUPOVÁ, Klára. Jak na odměny jednatelů a společníků v s.r.o.? *PODNIKATEL.cz - BUSINESS SERVER* [online]. 2009-07-14, Copyright © 2007–2010 Internet Info, s.r.o. [cit. 2010-01-29]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/jak-na-odmeny-jednatelu-a-spolecniku-v-s-r-o/>>. ISSN 1802-8012.

[15] SOUKUPOVÁ, Klára. Víte, jak určit výši daně u společníka v.o.s.? *PODNIKATEL.cz - BUSINESS SERVER* [online]. 2009-03-04, Copyright © 2007–2010 Internet Info, s.r.o. [cit. 2010-01-29]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/vite-jak-urcit-vysi-dane-u-spolecnika-v-o-s/>>. ISSN 1802-8012.

[16] Daň z příjmu fyzických osob. *Hospodářská komora České republiky* [online]. © Copyright © 2009 www.komora.cz [cit. 2010-02-05]. Dostupný z WWW: <http://www.komora.cz/vzdelavani-a-lidske-zdroje/prirucka-pro-podnikani-v-roce-2008/chap_11593/10-dan-z-prijmu-fyzickych-osob.aspx>.

[17] Daň z příjmu právnických osob. *Hospodářská komora České republiky* [online]. © Copyright © 2009 www.komora.cz [cit. 2010-02-03]. Dostupný z WWW: <http://www.komora.cz/vzdelavani-a-lidske-zdroje/prirucka-pro-podnikani-v-roce-2008/chap_11606/11-dan-z-prijmu-pravnicky-ch-osob.aspx>.

- [18] Druhy daní. *Svět daní na dlani – daňové zprávy a poradenství zadarmo* [online]. Copyright © clasic 2010 · Revolution Code Blue theme by Brian Gardner [cit. 2010-04-03]. Dostupný z WWW: <<http://www.berne.cz/druhy-dani/>>.
- [19] Komanditní společnost - Základní informace o právní formě podnikání Komanditní společnost. *Czech Republic - The Official Website of the Czech Republic* [online]. [cit. 2010-01-28]. Dostupný z WWW: <<http://www.czech.cz/cz/ekonomika-podnikani-veda/podnikani/formy-podnikani/komanditni-spolecnost>>.
- [20] Modelový příklad výpočtu daně z příjmů právnických osob. *SFINANCE.CZ* [online]. Copyright © 1996 - 2007 Seznam.cz, a.s., Copyright (c) 2007 Finance media a.s. [cit. 2010-03-18]. Dostupný z WWW: <<http://www.sfinance.cz/firmy-a-podnikani/informace/dan-z-prijmu-pravnickych-osob-pro-firmy/priklad/>>.
- [21] Příjmy a daňově uznatelné výdaje. *Finance.cz* [online]. Finance media a.s. © 2000 - 2010 [cit. 2010-02-07]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dan-z-prijmu-tuzemsko/prijmy-a-vydaje/>>. ISSN 1213-4325.
- [22] Roční zúčtování. *Finance.cz* [online]. Finance media a.s. © 2000 - 2010 [cit. 2010-02-05]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dan-z-prijmu-tuzemsko/rocnizuctovani/>>. ISSN 1213-4325.

Seznam použitých zkratk

a.s. – akciová společnost

č. - číslo

ČNR – Česká národní rada

ČR – Česká republika

DP – důchodové pojištění

DPFO – daň z příjmů fyzických osob

DPPO – daň z příjmů právnických osob

DZD – dílčí základy daně

FO – fyzická osoba

k.s. – komanditní společnost

např. – například

odst. – odstavec

OSVČ – osoba samostatně výdělečně činná

písm. – písmem

PO – právnická osoba

s. – strana

SP – sociální pojištění

s.r.o. – společnost s ručením omezeným

tj. – to je

tzn. – to znamená

VH – výsledek hospodaření

v.o.s. – veřejná obchodní společnost

ZDP - Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZP – zdravotní pojištění

ZTP/P – zvlášť těžké zdravotní postižení s potřebou průvodce

Seznam použitých symbolů

$<$ - menší

§ - paragraf

% - procento

Σ – souhrn

$>$ - větší

\rightarrow - z toho plyne

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Slevy na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) až f) ZDP a daňové zvýhodnění na základě § 35c odst. 1 ZDP	27
Tabulka 2 – Výpočet čistého ročního příjmu z obchodněprávního vztahu jednatelů (tzn. společníků A a B) a z pracovněprávního vztahu společníků C a D	38
Tabulka 3 – Zdanění podílu na zisku společníků E, F, G i H za rok 2009	39
Tabulka 4 – Čistý příjem společníků X, s.r.o. za zdaňovací období 2009 ve srovnání s jejich hrubými příjmy, daňovým zatížením a pojistném	41
Tabulka 5 – Čistý příjem společníků X, v.o.s. za zdaňovací období 2009 ve srovnání s jejich hrubými příjmy, daňovým zatížením a pojistném	42
Tabulka 6 – Celkové zatížení společnosti X, s.r.o. i jejích společníků v roce 2009	43
Tabulka 7 – Celkové zatížení společníků společnosti X, v.o.s. v roce 2009	43
Tabulka 8 – Porovnání celkového zatížení za rok 2009 společnosti X, s.r.o. a X, v.o.s. ..	43