

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Komparace zdanění vybraných forem podnikání s využitím
konkrétních příkladů**

**The comparison of taxation of selected forms of business
utilizing specific examples**

Dominika Šafrová

Plzeň 2018

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Dominika ŠAFROVÁ**
Osobní číslo: **K15B0157P**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Komparace zdanění vybraných forem podnikání s využitím
konkrétních příkladů**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Zpracujte teoretická východiska k daňové problematice.
2. Definujte vybrané formy podnikání včetně kritérií ovlivňující výběr právní formy podnikání.
3. Analyzujte daňové aspekty konkrétních forem podnikání.
4. Na konkrétních příkladech demonstруйте zdanění vybraných forem podnikání a porovnejte daňové zatížení.
5. Na základě zjištěných skutečností stanovte závěry.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:

- **BĚHOUNEK, Pavel.** *Společnost s ručením omezeným. Prakticky včetně účetnictví a daní.* 12. přep. vyd. Olomouc: ANAG s.r.o., 2016. 367 s. ISBN 978-80-7554-037-9.
- **GERŠLOVÁ, Jana.** *Dějiny moderního podnikání.* 1. vyd. Praha: Professional Publishing, 2012, 224 s. ISBN 978-80-7431-080-5.
- **VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka.** *Daňový systém ČR 2016.* 13. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2016. 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.
- **Daňové zákony ČR v platném znění.**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **23. října 2017**
Termín odevzdání bakalářské práce: **23. dubna 2018**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Komparace zdanění vybraných forem podnikání s využitím konkrétních příkladů“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v přiložené bibliografii.

Plzeň dne.....

.....

podpis autora

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí kvalifikační práce Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D., za odborné vedení, pomoc a cenné rady, které přispěly k zpracování bakalářské práce.

Obsah

Úvod.....	7
1 Cíl práce a metodika řešení.....	8
2 Literární rešerše	9
2.1 Daně	9
2.1.1 Konstrukční prvky daně.....	10
2.1.2 Členění daní	11
2.2 Daňová soustava	12
2.2.1 Daň z příjmů fyzických osob	12
2.2.2 Daň z příjmů právnických osob	15
2.3 Podnikání	16
2.3.1 Živnostenské podnikání	17
2.3.2 Neživnostenské podnikání	18
2.4 Právní formy podnikání	18
2.4.1 Společnost s ručením omezeným.....	20
2.4.2 Akciová společnost	22
2.4.3 Veřejná obchodní společnost	24
2.4.4 Komanditní společnost.....	25
2.4.5 Osoba samostatně výdělečně činná.....	27
3 Komparace zdanění vybraných forem podnikání	30
3.1 Komparace zdanění vybraných forem podnikání v roce 2018	31
3.1.1 Osoba samostatně výdělečně činná.....	31
3.1.2 Společnost s ručením omezeným a akciová společnost.....	34
3.1.3 Veřejná obchodní společnost	35
3.1.4 Komanditní společnost.....	36
3.1.5 Vyhodnocení komparace zdanění za rok 2018	38
3.2 Komparace zdanění vybraných forem podnikání v roce 2008	39
3.2.1 Osoba samostatně výdělečně činná.....	39
3.2.2 Společnost s ručením omezeným a akciová společnost.....	42
3.2.3 Veřejná obchodní společnost	43
3.2.4 Komanditní společnost.....	44
3.2.5 Vyhodnocení komparace zdanění za rok 2008	45

3.3	Komparace zdanění vybraných forem podnikání v roce 2006	46
3.3.1	Osoba samostatně výdělečně činná.....	46
3.3.2	Společnost s ručením omezeným a akciová společnost.....	49
3.3.3	Veřejná obchodní společnost	51
3.3.4	Komanditní společnost.....	52
3.3.5	Vyhodnocení komparace zdanění za rok 2006	53
3.4	Komparace zdanění vybraných forem podnikání v roce 2004	54
3.4.1	Osoba samostatně výdělečně činná.....	54
3.4.2	Společnost s ručením omezeným a akciová společnost.....	57
3.4.3	Veřejná obchodní společnost	58
3.4.4	Komanditní společnost.....	59
3.4.5	Vyhodnocení komparace zdanění za rok 2004	60
3.5	Komparace zdanění vybraných forem podnikání v roce 1993	61
3.5.1	Osoba samostatně výdělečně činná.....	61
3.5.2	Společnost s ručením omezeným a akciová společnost.....	63
3.5.3	Veřejná obchodní společnost	65
3.5.4	Komanditní společnost.....	66
3.5.5	Vyhodnocení komparace zdanění za rok 1993	67
3.6	Vyhodnocení komparace zdanění 1993-2018.....	68
	Závěr	70
	Seznam tabulek	71
	Seznam obrázků	73
	Seznam použitých zkratk	73
	Seznam použité literatury	75
	Seznam příloh	79
	Přílohy.....	80

Úvod

Podnikání v současnosti patří mezi běžné způsoby získávání finančních prostředků. Pro osoby, které se odmítají podřízovat zaměstnavateli a chtějí být svými vlastními pány, často slouží podnikání jako náhrada zaměstnání. V České republice mají jednotlivci se zájmem o podnikatelskou činnost možnost výběru ze široké škály forem podnikání.

Volbu ovlivňuje mnoho aspektů, avšak za jeden z nejdůležitějších lze považovat daňové zatížení. Slovo daň zná v současné době od školáka až po pracující osobu snad každý, protože s daněmi se lidé setkávají v každodenním životě, ať už při nákupu potravin v obchodě či výplatě mzdy každý měsíc.

Daně mají povinnost odvádět všechny formy podnikání, kterými se zabývá tato bakalářská práce. Pro člověka, který touží po založení některé z možných forem podnikání a nachází se ve fázi rozhodování, lze informaci, jak velká část příjmu mu skutečně zůstane, považovat za velmi důležitou. Základní odlišnost je možné najít v podobě rozlišování daně z příjmů fyzických a právnických osob. Příjem konkrétního podnikatele (společníka) může podléhat dani z příjmů právnických i fyzických osob nebo pouze jedné z nich.

Teoretická část bakalářské práce se zabývá charakteristikou daní a daňové soustavy České republiky se zaměřením na daň z příjmů fyzických a právnických osob. Následně je vysvětlen pojem podnikání včetně jeho členění na živnostenské a neživnostenské. Dále jsou v práci popsány základní aspekty vybraných forem podnikání. Selekce zahrnuje:

- osobu samostatně výdělečně činnou,
- společnost s ručením omezeným,
- akciovou společnost,
- komanditní společnost a
- veřejnou obchodní společnost.

Praktická část práce je členěna dle zvolených časových období, za jejichž podmínek je zjišťováno daňové zatížení vybraných forem podnikání. Na základě výsledků každé kapitoly jsou stanovena vyhodnocení sloužící ke shrnutí zjištění, dle kterých dojde k provedení komparace zdanění vybraných forem podnikání za všechna zvolená období.

1 Cíl práce a metodika řešení

Bakalářská práce se zabývá komparací zdanění vybraných forem podnikání v České republice, a to s využitím výpočtů daňového zatížení zvolených představitelů, na jehož základě dojde ke stanovení závěrů.

Cílem práce je zjistit daňové zatížení vybraných forem podnikání a pomocí metody komparace stanovit, kterou z nich může budoucí podnikatel považovat za nejvýhodnější z daňového hlediska. Za daňové zatížení je pro účely bakalářské práce považováno zatížení daní z příjmů fyzických a právnických osob.

Na základě literární rešerše dojde metodou deskripce k vytvoření teoretických podkladů pro praktickou část bakalářské práce. První část podkladů popisuje daňovou problematiku, respektive daně, daňovou soustavu České republiky a následně daně z příjmů fyzických a právnických osob. Druhá část se zabývá definováním podnikání včetně jeho typů a forem.

Praktická část zjišťuje daňové zatížení vybraných forem podnikání na základě výpočtů v modelových příkladech, jež vytvářejí průřez daňovým systémem za posledních 25 let. Ke zdanění vybraných forem podnikání dochází za podmínek pěti vybraných období, z nichž každé obsahuje konečné vyhodnocení metodou syntézy.

Podklady pro tvorbu modelových příkladů jsou vytvořeny podle rešerše daňových zákonů platných vždy k danému období, teoretické části práce a dalších odborných zdrojů. Na základě modelových příkladů a stanovených vyhodnocení je metodou komparace a syntézy vytvořeno celkové vyhodnocení zahrnující všechna stanovená období.

2 Literární rešerše

Teoretická část práce definuje pojem daně a zabývá se daňovou soustavou České republiky se zaměřením na daň z příjmů fyzických a právnických osob. Poté popisuje podnikání, vybrané formy podnikání v České republice a jejich daňové aspekty.

2.1 Daně

Daně existovaly již v dávných dobách v podobě naturálních dávek. Postupem času docházelo k přeměně na peněžní platby odváděné panovníkovi či státu. Odvody v mimořádných případech se staly povinnými a stálými. Nabývaly na důležitosti vzhledem k potřebě pokrytí výdajů na funkce státu (Pavlásek & Hejduková, 2011).

Daň lze definovat jako povinnou platbu plynoucí do veřejného rozpočtu. Mezi rozpočty, do kterých proudí, spadají státní, městské či obecní sloužící k podpoře potřeb občanů. Z daní stát financuje například soudy, zdravotní služby, vzdělání, sociální pomoc ad. Osoby zavázané k platbě daně zákonem neznají využití peněz a nemohou očekávat navrácení odvedených částek od státu. Výše odvodu poplatníka neovlivňuje jeho podíl na výdajích státu či veřejných statcích. Z toho vyplývá, že jde o neúčelovou, nenávratnou a neekvivalentní platbu. V případě neúčelnosti existují výjimky, mezi něž spadá například daň silniční, která slouží k úhradě oprav silnic a dálnic (Vančurová & Láchová, 2016; Smith, 2015; Dvořáková, et al., 1997).

Daně mohou plnit mnoho funkcí a mezi nejpodstatnější z nich patří:

- fiskální,
- redistribuční,
- stimulační,
- stabilizační a
- alokační (Vančurová & Láchová, 2016).

Fiskální funkce získává finance do veřejných rozpočtů (Jánošíková, et al., 2016). Redistribuční spravuje rozdělení důchodů stanovené podle tržních mechanismů, jež může společnost považovat za nepřijatelné i přes tržní efektivnost. Stát vybírá daně ve větší míře od bohatých a předává finanční prostředky formou transferů chudým. Poskytování daňových úspor či vyššího zdanění zahrnuje stimulační funkce. Příkladem negativní stimulace může být vyšší zdanění alkoholických nápojů, zatímco v případě pozitivní jde například o možnost snížení základu daně o ztrátu z podnikání v následujících letech.

Stabilizační funkce omezuje výkyvy ekonomického cyklu. Fungování stabilizace podmiňuje tvorba rezerv v konjunkturu pro potřeby v období stagnace (Vančurová & Láchová, 2016). Pokud trh projevuje neefektivnost v rozmístění zdrojů nastupuje alokační funkce. Neefektivnost způsobují tržní selhání například externality nebo nedokonalá konkurence (Jánošíková, et al., 2016). Alokační funkce přerozděluje finance tak, že přidává tam, kde je nedostatek a naopak (Lipovská, 2017).

2.1.1 Konstruktivní prvky daně

Informace potřebné k určení daně Vančurová & Láchová (2016) nazývají konstruktivní prvky daně a zařazují mezi ně:

- daňový subjekt,
- objekt daně,
- osvobození od daně,
- základ daně a zdaňovací období,
- odpočty od základu daně,
- sazbu daně a
- slevy na dani.

Daňový subjekt je osoba povinná odvést či zaplatit daň, jež může být považována za plátce nebo poplatníka. V případě poplatníka jde o jedince, jehož příjem či majetek je podroben dani. Pokud poplatník zahrne daň do ceny své výroby, může ji přenést na kupujícího. Plátce odvádí daň vybranou od ostatních do veřejného rozpočtu či ji sráží z příjmů poplatníků. Odvod neovlivní příjmy či majetek plátce. Způsob výběru přes plátce, neboli srážka daně u zdroje, se používá u důchodových daní. Přináší menší pravděpodobnost daňových úniků a nižší administrativní náklady (Jánošíková, et al., 2016).

Majetkem, příjmem či spotřebou, ze které se uskutečňují odvody, lze rozumět předmět daně. Objekty osvobozené od daně zahrnují výjimky, z nichž se daň nevybírání. Základ daně vyjadřuje předmět ve fyzikálních či peněžních jednotkách. Pojem zdaňovací období souvisí se stavovou či tokovou veličinou, která může být daňovým základem. Stavová vyjadřuje stav k určitému časovému okamžiku, zatímco toková se načítá za určité období. Zdaňovací období znamená časový úsek, za který lze určit základ a vyměřit daň (Vančurová & Láchová, 2016).

Základ daně lze ponížít o odpočty, které se rozlišují na standardní a nestandardní. Standardní sníží základ daně o částku, jež je předem stanovena za předpokladu splnění podmínek, zatímco nestandardní lze uplatnit v prokazatelné výši (Jánošíková, et al., 2016). Sazba určuje velikost daně ze základu ve fyzikálních či peněžních jednotkách. Pro základ ve fyzikálních jednotkách existuje pevná sazba v peněžním vyjádření. Hodnotový základ využívá relativní sazbu stanovenou v procentech, kterou lze dále členit na progresivní a lineární. Pokud stoupá základ pomaleji než daň, jde o progresivní sazbu, zatímco lineární způsobuje rovnoměrný růst, protože se neliší dle základu (Hejduková, 2015).

Sleva na dani je částka ponižující přímo daň. Dělí se na absolutní stanovené pevnou částkou, relativní definované procenty, standardní s nutným naplněním podmínek a nestandardní ponižující daň o prokazatelné výdaje, a to buď v plné výši či do určitého limitu (Vančurová & Láchová, 2016).

2.1.2 Členění daní

Daně klasifikujeme dle předmětu zdanění, rozpočtového určení a dopadu daně na poplatníka (Pavlásek & Hejduková, 2011). Dělení dle předmětu zdanění má tři kategorie, a to důchodové neboli daně z příjmů, majetkové a spotřební daně. Majetkovým podléhá movitý či nemovitý majetek, respektive danit lze nabytí, převod, vlastnictví nebo využívání majetku. Spotřební daně postihují spotřebu vybraných výrobků, zboží a služeb. Rozpočtové určení segmentuje daně na svěřené a sdílené. Výnos ze svěřených putuje celý do určitého rozpočtu, zatímco výnos ze sdílených zákon rozděluje mezi několik rozpočtů.

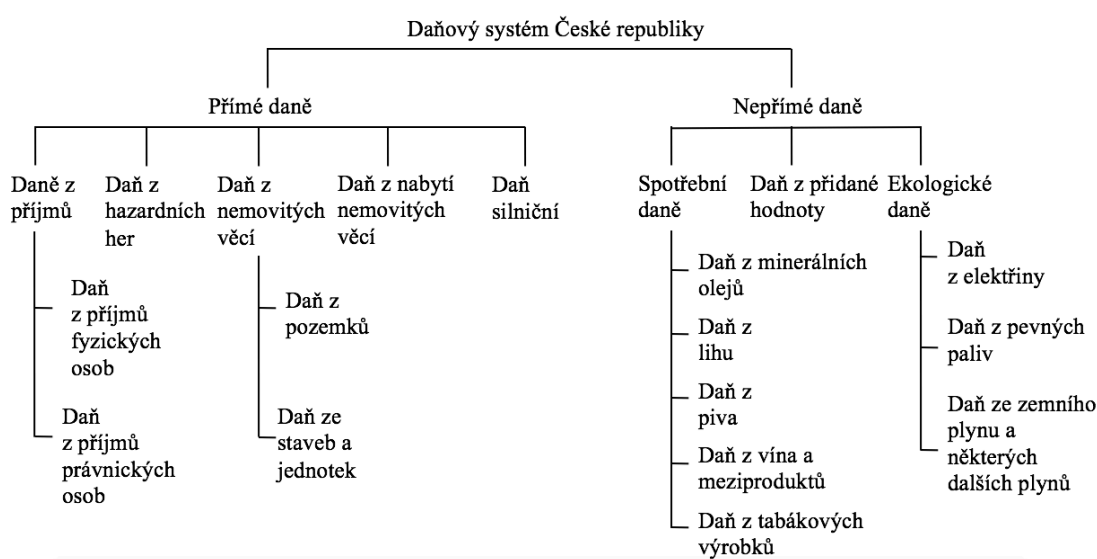
Dopad na poplatníka daně člení na nepřímé a přímé (Hejduková, 2015). Nepřímé daně postihují zboží a služby. Jedinec povinný k dani obstará odvod, ale platbu částečně nebo celou přenesou na jinou osobu. V případě přímých skutečně platí osoba zatížená daní. Z toho vyplývá, že daňovou povinnost nelze přenést na někoho jiného (Ali & Alam, 2014).

Rozdělení lze rozšířit o členění dle zohlednění platební schopnosti poplatníka na daně osobní a daně na věci. Osobní jsou vyměřovány z příjmu poplatníka, a proto zohledňují způsobilost poplatníka zaplatit. Daně na věc zatěžují majetek, nákup či spotřebu zboží a služeb. Neberou ohled na schopnost poplatníka zaplatit, protože jeho příjem je nemůže ovlivnit (Jánošíková, et al., 2016).

2.2 Daňová soustava

Daňovou soustavu utváří souhrn platných nařízení, která spravují jednotlivé daně (Pavlásek & Hejduková, 2011). Daňový systém lze definovat jako soubor daní vybíraných po určitou dobu v daném státě (Smoleň, 2016). Soustavu České republiky tvoří daně z příjmů, daň z hazardních her, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daň silniční, daň z přidané hodnoty, daně spotřební a ekologické daně (Hrstková Dubšková, 2017).

Obr. č. 1: Daňový systém České republiky



Zdroj: vlastní zpracování dle Hrstková Dubšková (2017), 2018.

Daně z příjmů fyzických a právnických osob se staly součástí soustavy 1. 1. 1993 (Jánošíková, et al., 2016). Veškeré úpravy uvádí zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jehož středem pozornosti jsou příjmy vytvářející daňovou povinnost a výjimky. Obsahuje část o dani z příjmů fyzických osob a část o dani z příjmů právnických osob. Následně uvádí Společná ustanovení, Zvláštní ustanovení, Registraci, Pravomoci vlády a ministerstva financí a Přechodná a závěrečná ustanovení (Lal, 2012; Zákon č. 586/1992 Sb.).

2.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob lze definovat jako tokovou, tedy registrující obměny v příjmech fyzické osoby (Široký, 2015). Dle klasifikace daní může být definována jako přímá daň důchodového typu (Jánošíková, et al., 2016). Jde o daň, která zatěžuje zdanitelné příjmy jednotlivců. Slouží k přerozdělení důchodů a zohledňuje způsobilost poplatníků (Vančurová & Láchová, 2016).

Za poplatníka daně zákon považuje fyzickou osobu, kterou lze rozumět člověka, jež je nositelem práv a povinností. To znamená, že má právní osobnost trvající po celý jeho život. Fyzické osoby mohou být daňovými rezidenty nebo nerezidenty. Daňový rezident žije na území České republiky nebo se na něm běžně zdržuje. Dani podléhají všechny jeho příjmy včetně zahraničních. Poplatník je nerezidentem, pokud nesplňuje podmínky stanovené pro rezidenty. Povinnost k dani má pouze v případě příjmů plynoucích z území České republiky. Rezident, který se běžně zdržuje na území státu, zde zůstává minimálně po 183 dnů v roce (Novotný & Šašek, 2017; Zákon č. 586/1992 Sb.).

Daň zatěžuje veškeré příjmy fyzické osoby kromě případů vyňatých z předmětu nebo od daně osvobozených (Pavlásek & Hejduková, 2011). Za objekt zákon nepovažuje například úvěry nebo zápůjčky. Mezi osvobozené příjmy patří například příjem z prodeje rodinného domu či stipendium ze státního rozpočtu (Zákon č. 586/1992 Sb.). Za základ daně je považována částka, o kterou příjmy získávané ve zdaňovacím období převyšují výdaje utracené na jejich dosažení, pokud zákon nestanovuje jinak. Získává-li poplatník v průběhu období více typů příjmů, tak základ určí jako součet (Dvořáková, et al., 1997).

Zákon v § 3 uvádí rozdělení předmětů daně do pěti skupin:

- příjmy ze závislé činnosti,
- ze samostatné činnosti,
- z kapitálového majetku,
- z nájmu a
- ostatní příjmy (Zákon č. 586/1992 Sb.).

V rámci příjmů ze závislé činnosti se zdaňují mzdy. Zaměstnavatel se postará o odvod daně a vyplatí zaměstnanci plat snížený o daň. Zákon definuje příjem ze závislé činnosti jako výdělek z pracovněprávního, služebního či členského vztahu. Osoba pracující pro plátce musí přijímat obdržené příkazy při výkonu práce. Dále daň zatěžuje funkční požitek, který lze definovat jako odměnu za vykonávání funkce. Jde například o člena vlády či poslance. Uváděny jsou i výnosy z členství v družstvu, pozice společníka ve společnosti s ručením omezeným a komanditisty v komanditní společnosti. Bez povšimnutí nezůstávají ani odměny likvidátora či člena orgánu právnické osoby (Zákon č. 586/1992 Sb.; Vančurová & Láchová, 2016). Příjmy ze závislé činnosti či funkční požitky se navýšením o pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění stanou dílčím základem daně.

Po zvýšení příjmu jde o superhrubou mzdu vyjadřující náklady zaměstnavatele na zaměstnance (Jánošíková, et al., 2016).

Příjmy ze samostatné činnosti zahrnují příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství. Dále výdělký ze živnostenského podnikání nebo jiného s potřebou podnikatelského oprávnění. Nakonec zákon zmiňuje podíly na zisku společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti. Mezi příjmy dle § 7 odst. 2 také spadá příjem z použití nebo propůjčení práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv či souvisejících práv, z vydávání a rozšiřování literárních a jiných děl za cenu vlastních nákladů. Také přínosy z nájmu majetku, který spadá do obchodního vlastnictví nebo z výkonu nezávislé profese. Pro získání základu daně musí fyzická osoba ponížít příjmy o výdaje na ně vynaložené (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Mít příjem z kapitálového vlastnictví znamená získávat peníze z držby finančního majetku. Mezi výdělký z kapitálového majetku spadají úroky z vkladů na účtech, úroky z poskytnutých úvěrů, jiné výnosy z poskytnutých úvěrů, úrokové výnosy ze směnek ad. Při určení základu daně nelze k příjmu z kapitálového vlastnictví uplatnit výdaje (Vančurová & Láchová, 2016).

Výdělký z nájmu mohou zahrnovat pronájem nemovitých a movitých věcí či bytů. Základ daně utvářejí přínosy ponížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení. Poplatník může uplatnit paušální výdaje 30 % do částky 300 000 Kč, pokud nevyužije prokazatelně vynaložené výdaje. Příjmy, které nelze zařadit mezi důchody uvedené v § 6 až 9 jako například příjmy přicházející pouze příležitostně, spadají mezi ostatní. Dále sem spadají příjmy z převodu nemovité věci, cenného papíru nebo nějakého jiného objektu. Daňový základ lze získat ponížením příjmů o výdaje utracené na jejich zajištění (Zákon č. 586/1992 Sb.).

V průběhu let se sazba mnohokrát změnila, ale od roku 2008 zůstává stejná ve výši 15 % (Vančurová & Láchová, 2016). Daň lze vyčíslit po úpravě základu o nezdánitelnou část uvedenou v § 15, jde například o zaplacené úroky z hypotéky či příspěvky na soukromé pojištění. Následně se upravuje o odečitatelné položky stanovené v § 34 zahrnující například daňovou ztrátu či odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Po úpravách a zaokrouhlení na celá sta Kč dolů je základ připraven k výpočtu daně (Zákon č. 586/1992 Sb.; Hejduková, 2015).

Daň samotnou lze snížit o osobní slevy, které berou ohled na způsobilost poplatníka platit. Jde například o slevu na poplatníka, manželku žijící s poplatníkem, invaliditu, studenta či umístění dítěte. Zákon stanovuje, na které slevy má osoba povinná k dani nárok. Dále má subjekt daně z příjmů fyzických osob možnost získat daňové zvýhodnění na vyživované dítě (Jánošíková, et al., 2016).

2.2.2 Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je historicky mladší, než daň z příjmů fyzických osob. Tato daň postihuje kapitál, který se v současné době pohybuje mezinárodně. Nejčastějším důvodem přesunu kapitálu je lepší možnost zhodnocení. Pokud stát projeví velkou snahu o zdanění kapitálu, může způsobit jeho přesun do zahraničí. Některé země se pokoušejí předejít odlivu kapitálu nižším daňovým zatížením, což může způsobit krátkodobé navýšení výnosů daně z důvodu přílivu kapitálu ze zahraničí. Z dlouhodobého hlediska dojde ke snížení těchto výnosů zapříčiněným stejným chováním většiny států v rámci konkurenčního boje (Vančurová & Láchová, 2016; Kunešová, et al., 2014).

Korporátní daň postihuje podniky vlastněné více osobami zároveň. Zatížené daní jsou společnosti a následně i vlastníci (Tománek, 2013). Zákon za poplatníka považuje právnickou osobu, organizační složku státu či podílový fond (Zákon č. 586/1992 Sb.). Právnickou osobu lze definovat jako organizovaný útvar, který má svou právní osobnost stanovenou či uznanou zákonem. Bez ohledu na předmět činnosti má práva a povinnosti sjednocující se s její právní povahou (Zákon č. 89/2012 Sb.).

Poplatníci jsou jako u daně z příjmů fyzických osob členěni na daňové rezidenty a nerezidenty. Poplatníka lze považovat za rezidenta, pokud má sídlo nebo místo vedení na území České republiky. Daň zatěžuje veškeré tuzemské i zahraniční příjmy poplatníka. Nerezident nemá sídlo v České republice a daň nepostihuje jeho zahraniční příjmy. (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Vančurová & Láchová (2016) člení poplatníky na veřejně prospěšné a obchodní korporace. Společnosti jsou zakládány za účelem podnikání. Jedince spadající do této kategorie zatěžuje daň z příjmů právnických osob. Zatímco veřejně prospěšní poplatníci nevznikají za účelem podnikání. Daň je zatěžuje pouze omezeně a pravidla pro úpravu daňového základu se odlišují.

Předmět daně zahrnuje všechny příjmy z jakékoliv činnosti a veškerý majetek až na vyňaté či osvobozené případy. Mezi příjmy nezahrnované do objektu patří například

příjem společenství vlastníků jednotek z dotací. Osvobozen je například výnos kostelních sbírek či členský příspěvek přijatý zájmovým sdružením právnických osob, kde není podmínkou členství. Zákon také uvádí osvobozené bezúplatné příjmy jako příjem z dědictví nebo odkazu (Zákon č. 586/1992 Sb.). Za základ daně jsou považovány příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich zajištění (Jánošíková, et al., 2016).

Sazbu daně z příjmů právnických osob definuje zákon ve výši 19 %. Zdaňovací období nejčastěji bývá kalendářní rok, ale může se jednat například i o hospodářský rok (Zákon č. 586/1992 Sb.). Rozdíl mezi hospodářským a kalendářním rokem se projevuje v začátku období. Rok kalendářní začíná na začátku ledna, zatímco hospodářský může začínat prvním dnem jakéhokoliv měsíce kromě ledna (Zákon č. 563/1991 Sb.). Daň lze snížit o slevy za zaměstnance se zdravotním postižením a zaměstnance s těžším zdravotním postižením (Zákon č. 586/1992 Sb.).

2.3 Podnikání

„Od doby industrializace snad již není v západním světě nikdo, kdo by se dnes a denně nesetkal buď ve své práci či jako spotřebitel s nějakým podnikem, firmou a jejími výrobky. Většina lidí v podnicích a firmách stráví většinu svého pracovního života, s výrobky a službami podniků žije celá společnost. Jinými slovy: lidé žijí s firmami, z podniků a jejich výrobků“ (Geršlová, 2012, s. 13).

Podnikatele lze definovat jako osobu vytvářející něco nového. Nemusí přicházet s nápady, obstarává realizaci. Zodpovídá za své činy a má schopnost vést ostatní (De la Torre, 2015). Dle zákona podnikatel samostatně provozuje činnost přinášející příjem na vlastní účet a odpovědnost na základě živnostenského či jiného oprávnění. Pro ochranu spotřebitele lze za podnikatele také uznat osobu uzavírající smlouvy související s vlastní obchodní, výrobní či podobnou aktivitou při provozování povolání nebo osobu jednající jménem podnikatele (Zákon č. 89/2012 Sb.).

Podnikání lze chápat jako samostatnou a soustavnou činnost, jež je provozována pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem zisku. Soustavnost podnikání znamená, že jde o činnost vyžadující záměrné opakování. Spadá sem například i sezónní nebo přerušované působení, které může být zapříčiněno odjezdem podnikatele na stáž. Nesmí se jednat o příležitostnou či náhodnou činnost. Samostatným výkonem lze rozumět provádění úkonů dle rozhodnutí podnikatele, který se nepodřizuje nikomu jinému. Z podnikání na vlastní odpovědnost vyplývá, že za podnikatele nezodpovídá jiná osoba,

ale pouze on sám. U dosažení zisku postačuje zájem o tento výsledek, což znamená, že lze hovořit o podnikání i v případě ztráty (Novotný & Šašek, 2017). Za účel podnikání lze považovat vytvoření přidané hodnoty, jež může mít finanční nebo nefinanční podobu (Srpková, et al., 2010).

Podnikání lze rozčlenit na:

- živnostenské a
- neživnostenské (Novotný & Šašek, 2017).

2.3.1 Živnostenské podnikání

Živnostenské podnikání lze vymezit obdobně jako podnikání celkově, avšak jeho úpravu stanovuje živnostenský zákon. Tímto způsobem mohou podnikat fyzické i právnické osoby. V případě fyzické osoby musí být naplněny stanovené všeobecné a případně zvláštní podmínky, které zahrnují plnoletost, svéprávnost a bezúhonnost. Mezi zvláštní podmínky patří odborná způsobilost, což znamená ve většině případů vzdělání či praxi v oboru (Novotný & Šašek, 2017; Pelikánová, et al., 2010).

Živnosti jde rozčlenit na ohlašovací a koncesované. Ohlašovací zahrnují volnou, řemeslnou a vázanou živnost a vznikají ohlášením. Příloha A ukazuje rozvoj živností v podobě počtu podnikatelů v Plzeňském kraji následně rozděleného mezi druhy živností. Nejčastěji se vyskytuje živnost volná a na jednoho podnikatele v Plzeňském kraji dle stavu ke konci roku 2017 připadá 1,5 živnostenského oprávnění. Odborná způsobilost je nepodstatná v případě volné živnosti. Zahrnuje činnosti, kterými se nezabývají řemeslné a vázané, tedy aktivity nezahrnuté v přílohách živnostenského zákona 1 až 3 (Taušl Procházková, et al., 2017).

Pro výkon řemeslné ohlašovací živnosti potřebuje podnikatel splnit podmínku odborné způsobilosti, tzn. musí být vzdělán v oboru. Výčet činností spadajících do této kategorie uvádí živnostenský zákon v příloze 1. Jde například o mlékárenství, pekařství, kominictví atd. Vázané ohlašovací živnosti mají odlišné požadavky na odbornou způsobilost pro každou činnost. Aktivity, které zahrnují, uvádí příloha živnostenského zákona číslo 2. Například se jedná o geologické práce, na něž je potřeba osvědčení o způsobilosti od Ministerstva životního prostředí (Zákon č. 455/1991 Sb.; Novotný & Šašek, 2017).

Koncesovanou živnost nelze provozovat bez speciálního oprávnění zvaného koncese, které podnikateli udělí živnostenský úřad. Nejprve ji však musí schválit stát dle zvláštního

zákona prostřednictvím orgánu státní správy. Například se může jednat o Ministerstvo vnitra či Českou národní banku. Příloha číslo 3 živnostenského zákona uvádí seznam činností zařazovaných do této kategorie, jako příklad lze uvést cestovní kancelář, taxislužbu či detektivní služby (Taušl Procházková, et al., 2017; Novotný & Šašek, 2017).

2.3.2 Neživnostenské podnikání

Podnikání, které nelze vykonávat dle živnostenského, ale na základě jiného oprávnění je nazýváno neživnostenské.

Toto podnikání lze dělit na:

- svobodná povolání a
- ostatní případy.

Svobodné povolání zpravidla vykonávají kvalifikovaní jedinci, kteří obvykle mají s klienty důvěrný vztah. Regulaci podnikání obstarávají profesní komory. Jde například o Českou advokátní komoru či Komoru veterinárních lékařů (Černá, et al., 2016). Komory mají formu právnické osoby vzniklé na základě zákona, které povinně seskupují osoby stejné profese. Jedinci se zájmem o činnost, jež dle zákona spadá mezi svobodná povolání, musí být členy (Koudelka, 2012).

Podnikání spadající do ostatních případů regulují zákony vytvořené pro jednotlivé obory, jako třeba zákon o bankách. Ústřední orgány státní správy vykonávají dozor, udělují podnikatelské oprávnění a pokuty za porušení předpisů. Jde například o Českou národní banku. Energetika či elektronické komunikace mohou být zařazeny do ostatních případů neživnostenského podnikání (Černá, et al., 2016).

2.4 Právní formy podnikání

Výběr právní formy v České republice, která se ve většině případů následně zapisuje do obchodního rejstříku, není jednoduchým rozhodnutím. Formy se liší v různých aspektech, mezi které lze zařadit zatížení daní, způsob založení, počet zakládajících osob, požadavky na počáteční kapitál, ručení za závazky, podíl na ztrátě či zisku ad. Právě způsob zdanění určité formy podnikání je při volbě nezanedbatelným aspektem (Taušl Procházková, et al., 2017; Otavová, 2017).

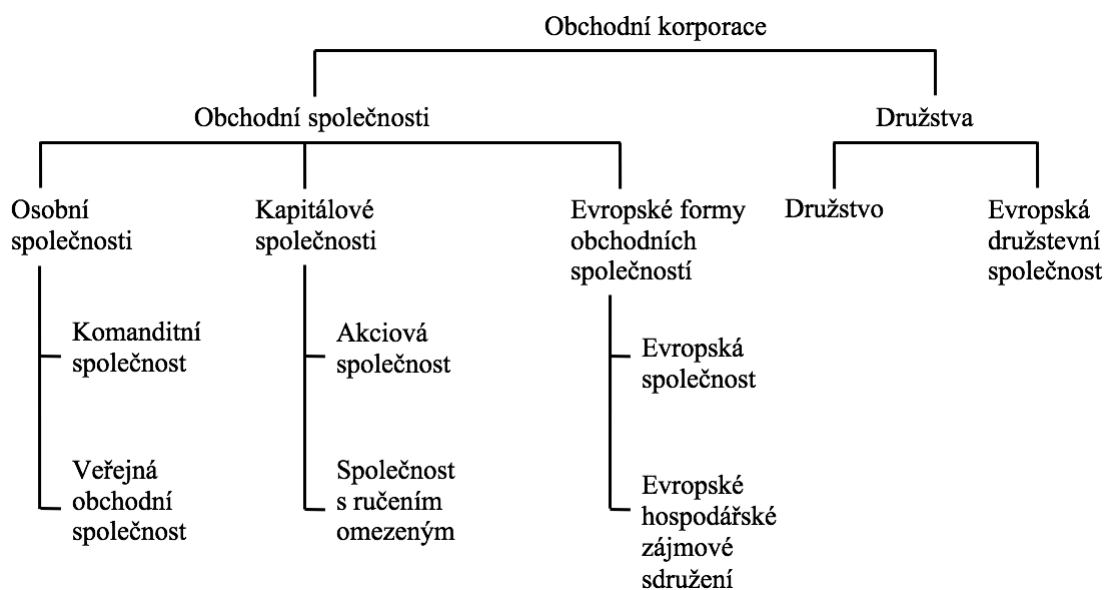
Rozvoj současného podnikání lze považovat za velmi důležitý pro hospodářský růst, produktivitu, konkurenceschopnost, nová pracovní místa a inovace. Pro ukázání rozvoje podnikání v průběhu let Příloha B znázorňuje vývoj počtu podnikatelských subjektů

v letech 1993-2012, který kromě roku 1994 v průběhu let stále roste. Mezi nejpodstatnější předpisy upravující formy podnikání patří:

- občanský zákoník,
- zákon o obchodních korporacích,
- o živnostenském podnikání a
- o daních z příjmů (Hrdý & Krechovská, 2016).

Tato práce se zaměřuje na podnikání fyzické osoby, respektive osoby samostatně výdělečně činné, a vybraných korporací, což jsou právnické osoby založené společenstvím osob či jedním členem. Přesněji veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciovou společnost (Zákon č. 90/2012 Sb.; Zákon č. 89/2012 Sb.).

Obr. č. 2: Obchodní korporace



Zdroj: vlastní zpracování dle Hrdý & Krechovská (2016); Zákon č. 89/2012 Sb.; Zákon č. 90/2012 Sb., 2018.

Kraakman, et al. (2017) uvádí vlastnosti korporace, a to právní subjektivitu, omezenou odpovědnost, převoditelné podíly, vlastnictví investorů ad. Podnik lze brát jako spojení smluv vznikajících jednáním s dodavateli, zaměstnanci či zákazníky, v nichž firma vystupuje jako plnohodnotná protistrana. Společnost přináší možnost kolektivního podnikání pro jednotlivce. Omezená odpovědnost stanovuje pravidla mezi firmou a věřiteli ohledně restrikce v uplatňování nároku na majetek společnosti a majetek společníků, tímto způsobem ochraňuje osoby s účastí ve firmě před věřiteli.

Převoditelnost podílů snižuje hrozbu ukončení podnikání, protože v případě odchodu společníka lze jeho část převést na nového a odlišuje korporace od partnerství. Korporace vlastněné investory jim na základě investice kapitálu poskytují kontrolu nad firmou a nárok na část zisku.

2.4.1 Společnost s ručením omezeným

„Společnost s ručením omezeným je společnost, za jejíž dluhy ručí společníci společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku v době, kdy byli věřitelem vyzváni k plnění“ (Zákon č. 90/2012 § 132 odst. 1).

Podepsáním společenské smlouvy či zakladatelské listiny v případě jednoho zakladatele dochází k založení společnosti s ručením omezeným, ale vzniku právnické osoby dosáhne až zápisem do obchodního rejstříku. Společenská smlouva řeší založení, organizaci společnosti a vztahy společníků. O zapsání do rejstříku je nutné požádat nejpozději 6 měsíců od založení, ale lhůtu lze změnit. Spolu s tímto záznamem získává právní osobnost, tedy práva a povinnosti. Společníkem může být jak fyzická, tak právnická osoba (Filip & Fyrbach, 2016; Chalupa, et al., 2017).

Mezi orgány společnosti patří:

- valná hromada,
- jednatelé a
- dozorčí rada (Zákon č. 90/2012 Sb.).

Valná hromada je nejvyšší orgán společnosti, který se nevolí, protože se jí účastní všichni společníci. Řeší nejdůležitější rozhodnutí ve společnosti a každý společník má možnost se projevit. Rozhodování je prováděno prostřednictvím hlasovacích práv společníků. Valná hromada lze svolat řádně či mimořádně, ale většinou jde o řádnou, která dodržuje lhůty stanovené zákonem a společenskou smlouvou (Filip & Fyrbach, 2016).

Jednatel ve společnosti působí ve věcech, které nevykonávají ostatní orgány, většinou jde o obchodní vedení, což znamená uzavírání smluv, organizační struktura, vedení zaměstnanců ad. Vést má jednatel nezávisle bez podřizování se nějakému z orgánů společnosti a má dodržovat péči řádného hospodáře (Chalupa, et al., 2017). Jednatel by měl vykonávat svou funkci s loajalitou, dostatečnou odborností, pečlivostí a osobně (Zákon č. 89/2012 Sb.).

Dozorčí radu zakládá společnost pouze na základě právního předpisu či společenské smlouvy. Jde o kolektivní orgán, který dohlíží na jednatele, kontroluje účetnictví či v případě nutnosti svolává valnou hromadu (Chalupa, et al., 2017).

Vkladem lze rozumět hodnotu věci, kterou společník vloží do základního kapitálu korporace, který vyjadřuje součet vkladů (Zákon č. 90/2012 Sb.). Společnost s ručením omezeným má povinnost k tvorbě základního kapitálu, pro který existuje stanovená minimální výše vkladu 1 Kč, ale společenská smlouva může nastavit vyšší limity (Novotný & Šašek, 2017; Hrdý & Krechovská, 2016).

Společník vkládá peněžité nebo nepeněžité vklad. Peněžité vklad vyjadřují české koruny a není nutné, aby byl před vznikem společnosti zaplacen v plné výši, avšak každý společník musí mít uhrazeno minimálně 30 % a v průběhu dalších 5 let splatit zbývající část. Závazek vůči společnosti v případě nepeněžitého vkladu povinně splňuje před zápisem do obchodního rejstříku. Jde o věc, jejíž hodnota lze vyjádřit prostřednictvím znalce (Filip & Fyrbach, 2016; Běhounek, 2016).

Do výše vkladu, kterou společník nesplatí před vznikem společnosti, je povinen ručit za její závazky. Tato povinnost zaniká až se zápisem splacení vkladu do obchodního rejstříku. Zásadou omezeného ručení jde o jednu z nejčastějších forem podnikání v České republice (Chalupa, et al., 2017; Otavová, 2017).

Existují různé druhy podílů, a to základní a zvláštní. Z vlastnictví podílu ve společnosti plynou jistá práva a povinnosti, avšak základní podíl se týká pouze zákonem stanovených. Například vkladová povinnost popsaná výše či právo na podíl na zisku, jehož výši určuje společenská smlouva. V případě nestanovení v kontraktu si společníci zisk rozdělí dle podílů ve společnosti. Zatímco zvláštní druhy podílů přinášejí zvláštní práva a povinnosti upravené ve smlouvě. Jde například o právo na přednostní či pevný podíl na zisku. Podíl s neomezenou převoditelností lze vydat ve formě cenného papíru na řad nazývaného kmenový list, ale pouze na základě společenské smlouvy (Filip & Fyrbach, 2016; Zákon č. 90/2012 Sb.).

Každý ze společníků má možnost vlastnit pouze jeden díl společnosti, což znamená, že pokud získá další, dojde k sjednocení. Více podílů mohou mít pouze v případě, ve kterém tak stanoví kontrakt uzavřený při zakládání společnosti (Chalupa, et al., 2017).

Společnost s ručením omezeným se sídlem či místem vedení na území České republiky je poplatníkem daně z příjmů právnických osob (Filip & Fyrbach, 2016). Základ daně je

upravený výsledek hospodaření například o odečitatelné či připočitatelné položky. Může si odečíst daňovou ztrátu v průběhu 5 let následujících po jejím vzniku, podporu výzkumu a vývoje a odborného vzdělávání. Mezi připočitatelné položky lze zařadit penále, výdaje na reprezentaci ad. Po zdanění zisku společnosti mohou být vypláceny podíly na zisku, které zatěžuje srážková daň dle § 36 odst. 2 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, o jejíž odvedení se stará společnost (Zákon č. 586/1992 Sb., Běhounek, 2016; Otavová, 2017).

2.4.2 Akciová společnost

„Akciovou společností je společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií“ (Zákon č. 90/2012 § 243 odst. 1). Společnost s ručením omezeným zakládá podpis společenské smlouvy, zatímco akciovou lze založit přijetím stanov jedním nebo několika zakladateli, což jsou osoby, které se kromě akceptování stanov účastní na úpisu akcií (Novotný & Šásek, 2017; Hrdý & Krechovská, 2016).

Ke vzniku společnosti dojde v den zápisu do obchodního rejstříku, o který musí být požádáno opět nejpozději do 6 měsíců, pokud není stanoveno jinak. Zakladatele lze považovat za akcionáře ode dne vzniku společnosti (Dvořák, 2016). Ve stanovách musí být určeno, zda jde o společnost s dualistickým či monistickým systémem. U dualistického mezi orgány společnosti patří představenstvo a dozorčí rada, zatímco u monistického správní rada a statutární ředitel (Pokorná, et al., 2014).

Představenstvo zajišťuje obchodní řízení společnosti bez podřizování se někomu jinému, stará se o vedení účetnictví schvalované valnou hromadou, zveřejňuje účetní závěrku ad. Představenstvo většinou tvoří více členů, ale může i pouze jeden. Dozorčí rada provádí kontrolní funkci nad představenstvem a společností samotnou, dohlíží na veškeré dokumenty, zápisy, doklady a dodržování předpisů. Přezkoumává účetní závěrku a rozdělení zisku či úhradu ztráty a následně verdikt konzultuje s valnou hromadou. Dozorčí rada se může také skládat z jednoho či více členů, avšak rada o jednom členovi by mohla značně ovlivňovat efektivnost kontrol. Správní rada určuje specializaci obchodního vedení společnosti a kontroluje statutárního ředitele a jeho výkon této činnosti. Dále řeší problematiku, která není v působnosti valné hromady či statutárního ředitele. Utváří jí jeden či více členů. Statutární ředitel jmenovaný správní radou může být pouze fyzická osoba, která má obstarávat obchodní vedení společnosti (BusinessInfo.cz, 2017).

Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti a může se jí účastnit každý akcionář i formou zástupce a podílet se na řízení prostřednictvím hlasování. Na schůzi minimálně jednou ročně, pokud stanovy neurčují jinak, řeší například změny stanov či výši základního kapitálu, schvaluje účetní závěrku nebo rozděluje zisk. (Hejda, et al., 2014; Pokorná, et al., 2014; Novotný & Šašek, 2017)

Na základě úpisu akcií společnosti vznikne pohledávka za osobami, které se zavázaly k přebrání akcií vydávaných po vzniku společnosti. Může být splacena peněžitým i nepeněžitým vkladem, jež následně stanoví, jak velký bude podíl zakladatele. Společnost potřebuje vytvořit základní kapitál ve výši 2 000 000 Kč, který nesmí klesnout pod tuto hranici po dobu její existence. Osobu, jenž převezme akcie, lze nazvat akcionářem. Jde o společníka, který neručí za závazky společnosti, avšak hrozí mu ztráta hodnoty akcií. Společnost za sebe zodpovídá veškerým svým majetkem (Dvořák, 2016; Hrdý & Krechovská, 2016).

Akciová společnost vydává účastnické papíry, které přinášejí účast na základním kapitálu či hlasovací práva. Spadají sem akcie a zatímní listy, pokud stanovy zmiňují možnost jejich vydání. Akcie představující podíl na společnosti přinášejí akcionáři práva a povinnosti například právo na část zisku, na účast v řízení či likvidaci společnosti. Zatímní list slouží jako zastoupení nezaplacené akcie. Tento cenný papír přináší společníkovi práva a povinnosti stejně jako by vlastnil akcii. Po zaplacení závazku akcionář za zatímní list obdrží akcie (Dvořák, 2016; Pokorná, et al., 2014).

Akcie lze rozčlenit na:

- prioritní,
- kmenové a
- se zvláštními právy.

Prioritní akcie přinášejí společníkovi přednost ve výplatě části zisku nebo na likvidačním zůstatku. Kmenové neposkytují žádné výhody či rozšíření práv oproti ostatním akcionářům, zatímco akcie se zvláštními právy dávají společníkům například rozdílný význam hlasu (Novotný & Šašek, 2017).

Účast akcionáře ve společnosti lze rozčlenit na kvantitativní a kvalitativní. V případě kvantitativní jde o výši podílu vyjadřující vliv akcionáře vzhledem k ostatním a o hodnotu podílu, tedy jeho skutečnou cenu. Zatímco kvalitativní určuje rozsah práv a povinností společníka (Hejda, et al., 2014).

Akciovou společností postihuje daň z příjmů právnických osob a z částky po zdanění může dojít na rozdělení zisku. V případě výplaty podílů akcionářům musí být odvedena srážková daň dle § 36 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (Hrdý & Krechovská, 2016). V případě základu daně jde o stejný postup jako u společnosti s ručením omezeným. Je potřeba upravit výsledek hospodaření o odečitatelné a přičitatelné položky (Zákon č. 586/1992 Sb.).

2.4.3 Veřejná obchodní společnost

Veřejná obchodní společnost spadá mezi osobní společnosti vzhledem k jejímu spojení se společníky využívajícímu jejich vlastností za účelem společného podnikání, zatímco cílem kapitálových společností primárně bývá získávání kapitálu a jeho investování. Na založení veřejné obchodní společnosti jsou potřeba minimálně dvě osoby, jež ručí za její závazky. Minimální počet společníků musí společnost mít po celou dobu své existence (Dittrich, 2014; Novotný & Šašek, 2017; Salachová, et al., 2014).

Společenství je umožněno fyzické i právnické osobě, jež pověří zástupce na vykonávání práv a povinností (Novotný & Šašek, 2017). Společnost může vzniknout pouze za účelem podnikání či správy majetku, a to zápisem do obchodního rejstříku, o který musí požádat do 6 měsíců od svého založení, pokud smlouva nestanoví jinak (Pokorná, et al., 2014; Chalupa, et al., 2017).

Tvorba základního kapitálu není podmínkou, ale pokud se tak společnost rozhodne, podmínky stanovuje společenská smlouva. Jako vklad má společník možnost poskytnout společnosti práci či službu, avšak zakladatelský kontrakt musí stanovovat ocenění či jeho způsob (Hrdý & Krechovská, 2016; Salachová, et al., 2014). Všichni společníci tvoří statutární orgán, ale společenská smlouva může stanovit jinak a na jejím základě mohou být statutárním orgánem například pouze vybraní společníci (Novotný & Šašek, 2017).

Podíl osoby ve společnosti přináší práva jako například:

- rozhodovat,
- kontrolovat a
- podílet se na zisku.

Pro rozhodnutí je potřeba souhlasu všech společníků rozhodujících formou hlasování, kde každý z nich má jeden hlas, pokud zakladatelský kontrakt neurčí jinak. Pokud jde o změnu společenské smlouvy, je potřeba plný souhlas všech společníků. Pro ostatní

rozhodnutí lze domluvit jiný způsob. Například přijetí nového společníka přináší změnu společenské smlouvy, takže musí být odsouhlaseno všemi osobami s účastí ve společnosti. Každá osoba s účastí ve společnosti má právo na kontrolování veškerých dokladů a údajů, které obsahují. Zisk společnosti se mezi společníky rozděluje na stejné díly, ale společenská smlouva může stanovit jinak (Chalupa, et al., 2017; Dittrich, 2014; Zákon č. 90/2012 Sb.).

Každého společníka omezuje zákaz konkurence, který zakazuje jedinci s účastí ve společnosti vykonávat stejnou podnikatelskou činnost jako společnost bez svolení ostatních. Omezení platí i pro obory, jež lze s podnikatelskou aktivitou zaměnit (Novotný & Šašek, 2017).

Podíl ve společnosti přináší nejen práva, ale i povinnosti jako například vkladovou popsanou výše a povinnost podílet se na ztrátě. V případě ztrátového období dojde k jejímu rozdělení mezi společníky na stejné díly. Tuto problematiku může zakladatelský kontrakt upravit a určit jiný způsob rozdělení mezi společníky (Dittrich, 2014; Zákon č. 90/2012 Sb.).

Zdanění podílů na zisku zatěžuje společníka samotného. Může jít o fyzickou osobu, a tak příjem spadá do kategorie daně z příjmů fyzických osob, respektive daň z příjmů ze samostatné činnosti. Pokud bude společníkem právnická osoba, výdělek podléhá dani z příjmů právnických osob (Hrdý & Krechovská, 2016).

2.4.4 Komanditní společnost

Komanditní společnost zakládají minimálně dva společníci, a to komplementář a komanditista. Možnost stát se společníkem má fyzická i právnická osoba. Komanditista zodpovídá za závazky společnosti omezeně, zatímco komplementář neomezeně. Tento typ společnosti lze považovat za kombinaci osobní a kapitálové, kde osobním společníkem je komplementář a kapitálovým komanditista, ale definována bývá jako osobní společnost (Padrnos, 2013; Novotný & Šašek, 2017; Dvořák, 2004; Salachová, et al., 2014).

K založení této společnosti dojde uzavřením společenské smlouvy a k jejímu vzniku a získání právní osobnosti až zápisem do obchodního rejstříku, který musí proběhnout do 6 měsíců od založení, pokud smlouva nestanoví jinak. Komanditisté zodpovídají za dluhy společnosti pouze do výše nesplacených vkladů (Chalupa, et al., 2017).

Základní kapitál tvoří vklady komanditistů a nemusí být zapsán v obchodním rejstříku. Jeho výše se může lišit a určí ji společenská smlouva stejně jako osoby, které považuje za komanditisty. Pro jedince, jež chtějí pouze investovat bez řízení a plného zodpovídání za dluhy společnosti, se komanditista jeví jako lákavý způsob podnikání. Za statutární orgán jsou považováni komplementáři, kteří zajišťují obchodní vedení společnosti a také mohou poskytnout společnosti vklady. O věcech, které nespádají pod statutární orgán, rozhodují komanditisté a komplementáři společně, ale každá skupina hlasuje zvlášť (Pokorná, et al., 2014; Hrdý & Krechovská, 2016).

Dle zákona o obchodních korporacích se zisk a ztráta dělí mezi společnost a komplementáře, a to na polovinu, pokud smlouva nestanoví jinak. Polovina zisku připadá komplementářům, mezi něž se dělí rovnými díly. Druhá polovina komanditistům, mezi které se dělí dle podílů. Pokud společnost vykazuje ztrátu, komanditisté za ní nemají zodpovědnost (Zákon č. 90/2012 Sb.; Novotný & Šašek, 2017).

Podíl komanditistů na dluzích může určit pouze zakladatelský kontrakt. Částka, kterou stanoví pro komanditisty, do jejíž výše ručí za závazky společnosti, se nazývá komanditní suma. Nemůže být nižší než jeho vklad a zapisuje se do obchodního rejstříku (Chalupa, et al., 2017).

Osoby považované za komplementáře omezuje zákaz konkurence, tedy nemohou podnikat ve stejném oboru jako společnost. Kontrakt, který společnost zakládá, může toto omezení upravovat, ať už ve smyslu rozšíření či zúžení. Komanditistu žádná restrikce ohledně podnikání nezatěžuje, pokud smlouva nestanoví jinak (Lochmanová, 2009).

Podíly přinášejí společníkům jistá práva a povinnosti jako výše zmíněný nárok na část zisku. Dalšími právy, které lze účastí ve společnosti získat například jsou:

- rozhodování o věcech, které nespádají do pravomocí statutárního orgánu,
- kontrola,
- náhrada výdajů na zařizování společnosti ad.

Společníci mohou rozhodovat o rozdělování či převádění podílů komanditistů. Kontrola zahrnuje nárok jakéhokoliv společníka nahlížet do dokladů společnosti a ověřovat jejich správnost. Nahrazeny mohou společníkovi být náklady zaplacené za záležitosti společnosti, jež vyhodnotil za nezbytné (Chalupa, et al., 2017; Salachová, et al., 2014).

Výdělek společnosti je rozdělen rovným dílem mezi společnost a komplementáře. Část, která případně společnosti, podléhá dani z příjmů právnických osob. Daň z příjmů fyzických osob zatěžuje komplementáře, klasifikuje jejich podíl jako příjem ze samostatné činnosti. Komanditistům společnost vyplácí podíly ze zisku po zdanění a ty následně zatěžuje srážková daň dle § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (Hrdý & Krechovská, 2016).

2.4.5 Osoba samostatně výdělečně činná

Zákony České republiky používají výraz osoba samostatně výdělečně činná pro jedince, jež mají příjmy z podnikání či samostatně výdělečně činnosti. Jde o aktivity, za které ručí veškerým svým majetkem, vede je pod svým jménem a zodpovídá za ně. Pro zdanění této formy podnikání je nutné objasnit, kdy lze uplatnit paušální výdaje a kdy může podnikatel vést daňovou evidenci (Barták, 2014).

Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb., za příjmy ze samostatné činnosti považuje:

- výdělků ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- ze živnostenského podnikání,
- z jiného podnikání s nutností vlastnictví oprávnění,
- podíl ve veřejné obchodní společnosti,
- účast komplementáře v komanditní společnosti (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Pokud se fyzická osoba rozhodne podnikat v rámci živnostenského podnikání, musí splnit podmínky stanovené zákonem. Musí tedy jít o osobu, která je svéprávná a bezúhonná, což prokáže výpisem z Rejstříku trestů. V případě splnění podmínek získá oprávnění u ohlašovacích živností dnem ohlášení a u koncesovaných v den udělení koncese (Zákon č. 455/1991 Sb.).

Začátek roku 2004 přinesl pro podnikající fyzické osoby změny ve formě zavedení daňové evidence upravované zákonem o dani z příjmů. Využívána je v případech, kdy podnikatel nevyužije paušální výdaje či není povinen vést účetnictví (Hakalová & Pšenková, 2016).

Daňovou evidenci zákon definuje jako vedení záznamů o příjmech, výdajích, majetku a dlužích. Vedena je na základě příjmů a výdajů nikoliv výnosů a nákladů, což ji odlišuje od určování daně z výsledku hospodaření. Slouží k určení základu daně, avšak to nelze považovat za její jediné využití. Dále přináší podnikateli přehled o stavu majetku firmy

a může pomoci při důležitých rozhodnutích (Vančurová & Láchová, 2016; Zákon č. 586/1992 Sb.; Dušek & Sedláček, 2015).

Způsob vedení daňové evidence není zákonem konkrétně stanoven. Fyzická osoba ji může vést ručně i elektronicky. Používat může podnikatel libovolné knihy, avšak musí stanovit jaké to budou a pravidla pro zaznamenávání v interní směrnici. Jako příklad lze uvést peněžní deník zaznamenávající příjmy a výdaje, knihu pohledávek a závazků evidující vydané a přijaté faktury. Vedení evidence se může ujmout sám podnikatel či může pověřit například účetní (Hakalová & Pšenková, 2016).

Fyzická osoba vede účetnictví v následujících případech:

- je zapsána v obchodním rejstříku,
- její obrat přesáhl 25 000 000 Kč,
- rozhodla se vést účetnictví dobrovolně,
- na základě zvláštního právního předpisu,
- podniká a je společníkem ve společnosti (Zákon č. 563/1991 Sb.).

Výdajové paušály mohou podnikateli ušetřit na dani. V případě nevyužití skutečných výdajů pro určení základu daně jsou výdaje určeny procentem z příjmů. Dle vykonávané činnosti zákon přiřazuje sazbu. Na dani lze uspořít pouze v případě, že výdaje určené procentem vykazují vyšší hodnotu než skutečné. V tomto případě po jejich odečtení od příjmů získá poplatník nižší základ daně. S rokem 2018 přišlo zrušení § 35ca zákona o dani z příjmů, který omezoval některé uživatele paušálních výdajů ve využití slevy na manželku či zvýhodnění na dítě (Pilátová, 2016; Gola 2017; Zákon č. 586/1992 Sb.).

Tab. č. 1: Paušální výdaje v roce 2018

Příjmy	Procento z příjmů	Maximální uplatnitelná částka
Zemědělská výroba, lesní hospodářství, vodní hospodářství, řemeslné živnostenské podnikání	80 %	800 000 Kč
Ostatní živnostenské podnikání	60 %	600 000 Kč
Jiné příjmy ze samostatné činnosti	40 %	400 000 Kč
Příjmy z nájmu	30 %	300 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Petlachová (2018), 2018.

Pokud fyzická osoba povede účetnictví, základ daně získá upravením výsledku hospodaření. V případě daňové evidence jde o rozdíl mezi příjmy a skutečnými výdaji a u paušálních výdajů se příjmy poníží o výdaje stanovené procentem z příjmů. Tato forma podnikání podléhá dani z příjmů fyzických osob (Pilátová, 2016; Zákon č. 586/1992 Sb.).

3 Komparace zdanění vybraných forem podnikání

Praktická část se zabývá srovnáním daňového zatížení vybraných forem podnikání, které vymezuje teoretická část. Jde o společnost s ručením omezeným, akciovou společnost, komanditní společnost, veřejnou obchodní společnost a osobu samostatně výdělečně činnou. Komparace je provedena v pěti různých obdobích pro získání lepší vypovídací hodnoty. V každém období dojde k výpočtu daňového zatížení a stanovení závěru. Následně praktická část zhodnotí vývoj daňové zátěže za všechna období.

Výběr let ovlivnily významné změny daňové soustavy týkající se daní z příjmů. Jde o roky 1993, 2004, 2006, 2008 a 2018, v jejichž průběhu docházelo ke změnám daňových sazeb či k úpravě slev na dani a nezdanitelných částí základu daně.

Opatření týkající se nové daňové soustavy probíhala již v roce 1990, ale v platnost nové daňové zákony vzešly až v roce 1993. Spolu s novým daňovým systémem došlo k rozdělení Československa (1. 1. 1993), což znamená, že soustavu schválil ještě společný parlament v roce 1992. Z toho důvodu se zpočátku české a slovenské daně velmi podobaly. Postupem času se daňové systémy zemí upravovaly a vznikly dvě odlišné soustavy (Kubátová, 2009).

K dalším významným změnám v daňové soustavě došlo v roce 2004 z důvodu vstupu České republiky do Evropské unie. Vstup přinesl několik změn jako nový zákon o dani z přidané hodnoty, o spotřebních daních a změny daně z příjmů právnických osob, u níž došlo k úpravě sazby a základu. Změny v roce 2006 postihly výhradně daň z příjmů fyzických osob. Z nezdanitelných částí základu daně část přešla na slevy na dani a daňové zvýhodnění na dítě. Dále se změnila úroveň sazeb (Hejduková, 2015; Vančurová, 2008; Zákon č. 586/1992, v úplném znění k 1.5.2004).

Daň z příjmů fyzických osob získala v roce 2008 aktualizace ve formě zavedení lineární sazby a superhrubé mzdy. Maková (2008) tyto změny odůvodňuje snahou o podporu podnikatelů a restrikcí daňových úniků. Ohledně daně z příjmů právnických osob došlo k poklesu sazby na 21 %, což mohlo přitáhnout investice do České republiky. Byly zavedeny daně ze zemního plnu, z pevných paliv a z elektřiny takzvané ekologické daně. Další ze změn se týkala daně z přidané hodnoty, u níž došlo ke zvýšení sazby (Hejduková, 2015; Maková 2008). Opomenut není ani rok 2018 pro ukázkou vývoje daňového zatížení od počátku systému až dosud a zároveň z důvodu příkladu aktuálního zatížení vybraných forem podnikání.

3.1 Komparace zdanění vybraných forem podnikání v roce 2018

Srovnání proběhne formou modelových příkladů, jejichž zadání poskytnou potřebné informace ohledně uplatňování slev na dani, příjmů, výdajů ad. Na základě zadaných údajů se stanoví daňová povinnost a v závěru komparace za rok 2018 dojde ke srovnání daňového zatížení vybraných forem podnikání.

3.1.1 Osoba samostatně výdělečně činná

Stanovení daňové povinnosti individuálního podnikatele určuje zákon o daních z příjmů. Tabulka č. 2 zobrazuje způsob výpočtu daňového základu a daně z příjmů fyzických osob, jejíž sazba pro rok 2018 činí 15 %. Mezi slevy snižující daň patří sleva na poplatníka, která ve zkoumaném období činí 24 840 Kč. Pro osobu samostatně výdělečně činnou je třeba utvořit dva modelové příklady, které znázorní zdanění v případě uplatnění skutečných výdajů a výdajů stanovených procentem z příjmů (Otavová, 2017; Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2018).

Tab. č. 2: Výpočet daně z příjmů OSVČ 2018

Výpočet daně	Zákon o daních z příjmů
Příjmy za zdaňovací období	
- výdaje za zdaňovací období (skutečné nebo paušální)	
= daňový základ	§ 7
- nezdanitelné části daňového základu	§ 15
- odečitatelné položky od daňového základu	§ 34
= snížený základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny dolů	
= daň	§ 16
- slevy na dani	§ 35 až 35bc
= daň snížená o slevy	
- zvýhodnění na děti	§ 35c
= daň snížená o zvýhodnění	

Zdroj: vlastní zpracování dle Otavová (2017), 2018.

Potřebné informace pro uskutečnění výpočtu se skutečnými výdaji jsou:

- Poplatník se zabývá zemědělskou výrobou.
- Svobodný podnikatel nemá žádné potomky.
- Příjmy činí 800 000 Kč se skutečnými výdaji ve výši 400 000 Kč.
- Příjmy činí 1 000 000 Kč se skutečnými výdaji ve výši 500 000 Kč.

V tabulce č. 3 ponížením příjmů o skutečné výdaje podnikatel získá základ daně. Daň stanovenou 15 % ze zjištěného základu upravuje sleva na poplatníka, což je jediná sleva, kterou si může podnikatel uplatnit. Snížením daňového základu o vypočtenou daň vznikne zdaněný příjem. Daňové zatížení vyjadřuje podíl daně a daňového základu v procentech.

Tab. č. 3: Daňové zatížení OSVČ 2018 (v Kč)

Příjmy	800 000	1 000 000
Výdaje	400 000	500 000
Základ daně	400 000	500 000
Daň (15 %)	60 000	75 000
Daň po slevách	35 160	50 160
Zdaněný příjem	364 840	449 840
Zatížení daní (v %)	8,79	10,03
Zdaněný příjem (v %)	91,21	89,97

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Při výpočtu daňového zatížení s uplatněním výdajů stanovených procentem z příjmů platí stejné podmínky jako v předchozím případě. Vzhledem k tomu, že se podnikatel zabývá zemědělskou výrobou lze dle kapitoly 2.4.5 uplatnit výdaje ve výši 80 % příjmů maximálně do částky 800 000 Kč. Odlišují se pouze informace pro stanovení základu daně, respektive výdaje:

- Příjmy činí 800 000 Kč s paušálními výdaji ve výši 640 000 Kč.
- Příjmy činí 1 000 000 Kč s paušálními výdaji ve výši 800 000 Kč.

Tab. č. 4: Daňové zatížení OSVČ s paušálními výdaji 2018 (v Kč)

Příjmy	800 000	1 000 000
Výdaje	640 000	800 000
Základ daně	160 000	200 000
Daň (15 %)	24 000	30 000
Daň po slevách	0	5 160
Uspořeno	240 000	300 000
Celkový příjem	400 000	500 000
Zdaněný příjem	400 000	494 840
Zatížení daní (v %)	0	1,03
Zdaněný příjem (v %)	100	98,97

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Pro výpočet daně následoval stejný postup jako u předchozího případu zobrazeného v tabulce č. 3, na základě kterého došlo k zjištění úspory podnikatele. Pro přiblížení problematiky bude využita první varianta zadání. Skutečné výdaje podnikatele činí 400 000 Kč a uplatnil paušální ve výši 640 000 Kč, což znamená, že uspořil 240 000 Kč. Podnikatel získal nejen příjem po zdanění, ale zůstala mu i uspořená částka a společně utvářejí celkový příjem.

V první variantě v tabulce č. 4 sleva na dani převýšila daňovou povinnost, takže příjem nebyl zatížen daní a zůstal poplatníkovi celý včetně uspořené částky. Druhý případ uplatňuje paušální výdaje v aktuálně maximální možné výši. Zde už poplatníkovi vzniká povinnost k dani snižující jeho celkový příjem.

Procentní vyjádření zatížení daní v prvním případě vykazuje nulovou hodnotu, protože poplatníkovi zůstal jeho příjem celý. V druhém případě se procentní vyjádření daně pohybuje velmi nízko. V případě nerozhodnosti mezi uplatněním výdajů stanovených procentem z příjmů a skutečných výdajů lze na základě těchto modelových příkladů vidět výhodu ve využití paušálu, který by podnikateli značně ušetřil na dani.

3.1.2 Společnost s ručením omezeným a akciová společnost

Vzhledem k podobnosti zdanění kapitálových společností, jejichž příjmy dle kapitol 2.4.1 a 2.4.2 podléhají dani z příjmů právnických osob, dojde k uvedení jednoho modelového příkladu pro akciovou společnost a společnost s ručením omezeným. Základ daně je určen z upraveného výsledku hospodaření a sazba činí 19 %. Pro účely této práce bude zadáván výsledek hospodaření nepotřebující úpravy na daňový základ, a to nejen pro akciovou společnost a společnost s ručením omezeným, ale i pro komanditní a veřejnou obchodní společnost. Následně mají společnosti možnost rozhodnout o vyplacení podílů na zisku svým společníkům (akcionářům), které podléhají zvláštní sazbě daně ve výši 15 % (Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2018).

Tab. č. 5: Výpočet daně z příjmů právnických osob 2018

Výpočet daně	Zákon o daních z příjmů
Výsledek hospodaření společnosti	
= daňový základ	
- odečitatelné položky	§ 20, 34
= snížený daňový základ zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	
= daň	§ 21
- slevy na dani	§ 35
= daň snížená o slevy	

Zdroj: vlastní zpracování dle Vančurová & Láchová (2016), 2018.

Pro zjištění daňového zatížení společníků kapitálových společností musí být stanoveny následující údaje:

- Výsledek hospodaření dosáhl 400 000 Kč a 500 000 Kč.
- Dojde k rozhodnutí o výplatě podílu na zisku.
- Podíl bude vyplacen jedinému společníkovi.

Tabulka č. 6 uvádí zdanění podílu na zisku společníka (akcionáře). Nejprve základ daně podléhá dani z příjmů právnických osob. Po jejím odvedení se zůstatek stává daňovým základem pro srážkovou daň. Dále obsahuje výpočet zatížení daní a zdaněného příjmu v procentech.

Tab. č. 6: Daňové zatížení společníka kapitálové společnosti 2018 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň z příjmu právnických osob (19 %)	76 000	95 000
Výsledek hospodaření po zdanění / základ daně	324 000	405 000
Srážková daň (15 %)	48 600	60 750
Podíl na zisku po zdanění	275 400	344 250
Zatížení daní (v %)	31,15	31,15
Zdaněný příjem (v %)	68,85	68,85

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Daňovým základem srážkové daně se stává pouze 81 % z původního výsledku hospodaření z důvodu odvodu daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %. Z původního daňového základu činí zvláštní sazba daně 12,15 % ($0,81 * 0,15 = 0,1215$). Zatížení daní v procentním vyjádření dosahuje poměrně vysokých hodnot vzhledem k dvojímu zdanění.

3.1.3 Veřejná obchodní společnost

Způsob zdanění tohoto typu osobní společnosti se dle kapitoly 2.4.3 od kapitálových odlišuje. Společníci odvádějí daň sami za sebe dle své formy. Příjmy fyzické osoby zatěžuje daň z příjmů ze samostatné činnosti, zatímco právnické daň z příjmů právnických osob. Stanovený výsledek hospodaření v modelovém příkladu ovlivní skutečnost, že veřejnou obchodní společnost musí založit minimálně dva společníci. V zadání musí být navýšen, aby po rovnoměrném rozdělení mezi společníky dosahoval potřebné výše.

Údaje potřebné pro zjištění daňového zatížení společníků veřejné obchodní společnosti:

- Oba zakladatelé jsou fyzickými osobami.
- Daňový základ dosahuje 800 000 Kč a 1 000 000 Kč.
- Společnost rozhodne o výplatě podílů na zisku.
- Podíly na zisku společnost mezi společníky dělí rovným dílem.
- Společníci jsou bezdětní a svobodní.

Tab. č. 7: Daňové zatížení společníka v. o. s. 2018 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň (15 %)	60 000	75 000
Daň po slevě	35 160	50 160
Zdaněný příjem	364 840	449 840
Zatížení daní (v %)	8,79	10,03
Zdaněný příjem (v %)	91,21	89,97

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Vzhledem k formě společníků podléhají podíly na zisku dani z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti ve výši 15 %. Zakladatelé mají možnost si uplatnit pouze slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč. Daňové zatížení v procentech dosahuje změny spolu se zvýšením daňového základu, a to z důvodu růstu povinnosti k dani i přes uplatňování stanovené slevy, jež poníží daň o stále stejnou částku.

3.1.4 Komanditní společnost

Zdanění komanditní společnosti se na základě kapitoly 2.4.4 podobá v případě komplementáře veřejné obchodní společnosti a u komanditisty kapitálovým společností. Pro založení jsou potřeba minimálně dva společníci, a to jeden od každého typu. Podmínka pro založení ovlivní výsledek hospodaření zadávaný v modelovém příkladu, kde bude muset dojít k jeho navýšení, aby po rozdělení vykazoval potřebné hodnoty. Komplementáře zatěžuje daň z příjmů ze samostatné činnosti, zatímco komanditistu srážková daň odváděná ze zdaněného výsledku hospodaření daní z příjmů právnických osob.

Modelový příklad využije pro zjištění daňového zatížení komanditní společnosti následující údaje:

- Společnost založil jeden komplementář a jeden komanditista.
- Výsledek hospodaření vykazuje hodnotu 800 000 Kč a 1 000 000 Kč.
- Společnost rozhodne o výplatě podílů na zisku.
- Společnost a komplementář se dělí rovným dílem.
- Komplementář nemá žádné potomky ani manžela/manželku.

Komplementář má nárok na polovinu výsledku hospodaření společnosti, která se stane základem pro jeho daňovou povinnost. Daň z příjmů ze samostatné činnosti mu umožňuje uplatnění slevy na poplatníka, která zmírní jeho zatížení a umožní mu získat větší část příjmu.

Tab. č. 8: Daňové zatížení komplementáře 2018 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň (15 %)	60 000	75 000
Daň po slevě	35 160	50 160
Zdaněný příjem	364 840	449 840
Zatížení daní (v %)	8,79	10,03
Zdaněný příjem (v %)	91,21	89,97

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Druhá polovina výsledku hospodaření připadá společnosti, která je povinna odvést daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %. Zdaněná částka (81 %) slouží jako daňový základ srážkové daně ve výši 15 %, po jejímž odvedení dojde k výplatě podílu na zisku komanditistovi.

Tab. č. 9: Daňové zatížení komanditisty 2018 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň z příjmu právnických osob (19 %)	76 000	95 000
Výsledek hospodaření po zdanění / základ daně	324 000	405 000
Srážková daň (15 %)	48 600	60 750
Podíl na zisku po zdanění	275 400	344 250
Zatížení daní (v %)	31,15	31,15
Zdaněný příjem (v %)	68,85	68,85

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

V tomto případě dochází k dvojímu zdanění jako u kapitálových společností, a proto zatížení daní dosahuje poměrně vysokých hodnot a komanditista získá příjem snížený o nezanedbatelnou částku.

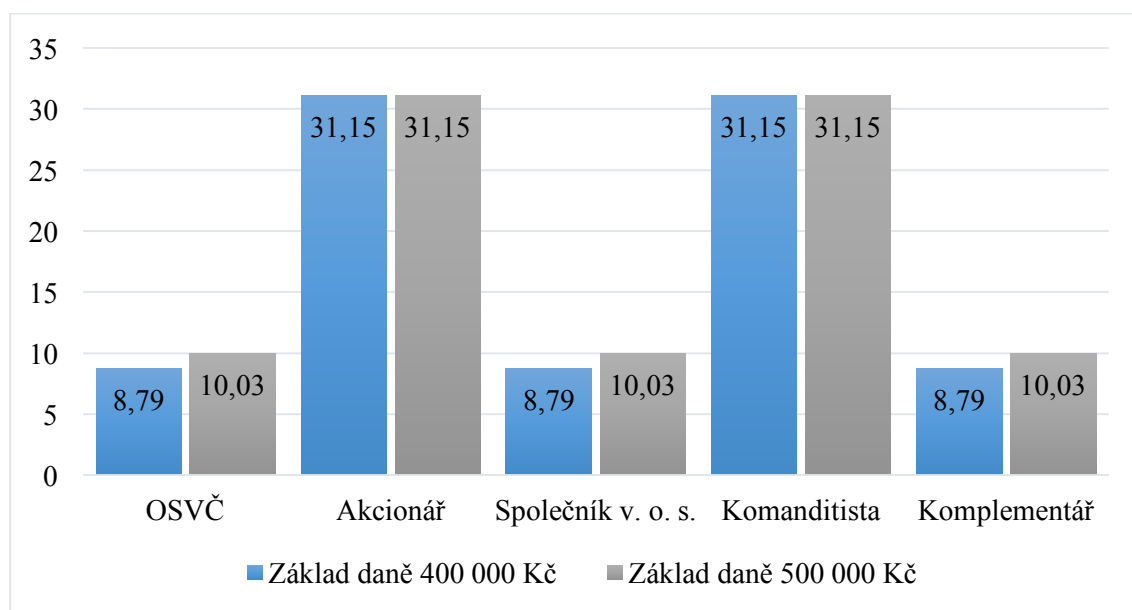
3.1.5 Vyhodnocení komparace zdanění za rok 2018

Za podmínek roku 2018 bylo stanoveno daňové zatížení vybraných forem podnikání v procentech, které ukazuje obrázek č. 3. Kapitálové společnosti, respektive společnost s ručením omezeným a akciovou společnost, zastupuje v kapitole 3.1.2 jeden modelový příklad. Z toho důvodu hodnoty, které vykazuje akcionář zastupují i společníka společnosti s ručením omezeným.

Osoba samostatně výdělečně činná, společník veřejné obchodní společnosti a komplementář jsou stejně daňově zatíženi. Jde o fyzické osoby, což způsobuje, že jejich příjmy zatěžuje daň z příjmů ze samostatné činnosti. Způsob zdanění, kterému podléhají přináší možnost uplatnění daňových slev. Všechny osoby měly možnost uplatnění slevy na poplatníka. Na jiné slevy neměly nárok, protože jsou svobodné a bezdětné.

Sazbu daně z příjmů fyzických osob stanovuje zákon o daních z příjmů ve výši 15 % z daňového základu. Daňovou povinnost, kterou přináší poplatníkům příjem, snižuje sleva na poplatníka o částku pevně stanovenou zákonem. Možnost uplatnění slevy byla využita, protože v opačném případě by daňové zatížení činilo 15 % bez ohledu na výši daňového základu. Poplatník sice pokrátí odvedenou částku, avšak vždy o 24 840 Kč. Z toho vyplývá, že s rostoucím daňovým základem roste daň i přes snížení slevou, což způsobuje růst procentního daňového zatížení znázorněného na obrázku č. 3.

Obr. č. 3: Daňové zatížení vybraných forem podnikání 2018 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Ve srovnání s individuálním podnikatelem, společníkem veřejné obchodní společnosti či komplementářem podléhají osoby s účastí v kapitálových společnostech a komanditista poměrně velkému daňovému zatížení způsobenému dvojitým zdaněním. Společníci těchto forem podnikání podléhají dani z příjmu právnických i fyzických osob.

Výsledek hospodaření podléhá dani z příjmů právnických osob, která aktuálně činí 19 %. Po jejím odvedení podléhá částka (81 %) určená k vyplacení jako podíl na zisku zvláštní sazbě daně ve výši 15 %. Z toho vyplývá, že výsledek hospodaření společnosti daň celkově sníží o 31,15 %.

Z pohledu osoby, která by rozhodovala o formě podnikání na základě daňového zatížení v roce 2018, lze za nejlepší možnost považovat osobu samostatně výdělečně činnou, společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře v komanditní společnosti. U výběru formy podnikání musí osoba zvážit kromě zatížení daní mnoho dalších aspektů, ale tento lze považovat za jeden z nejdůležitějších.

3.2 Komparace zdanění vybraných forem podnikání v roce 2008

Rok 2008 přinesl dle kapitoly 3 velkou změnu pro daně z příjmů fyzických osob, a to ve formě lineární sazby. Modelové příklady zabývající se daňovým zatížením forem podnikání ukážou následky této změny. Dosud poplatníci daně z příjmů fyzických osob podléhali progresivní sazbě dle svých daňových základů, která se v průběhu let změnila maximálně v rámci intervalů či velikosti pevné částky daně.

3.2.1 Osoba samostatně výdělečně činná

Daň z příjmů ze samostatné činnosti zatěžuje individuálního podnikatele sazbou ve výši 15 %. Po možných úpravách daňového základu může poplatník využít slev na dani či zvýhodnění na děti, aby snížil svou daňovou povinnost. Sleva na poplatníka v roce 2008 dosahuje výše 24 840 Kč. Modelové příklady znázorní situaci v případě využití skutečných i paušálních výdajů (Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2008).

Údaje potřebné pro určení daňové povinnosti s využitím skutečných výdajů jsou:

- Podnikatel se věnuje zemědělské výrobě.
- Je svobodný a bezdětný.
- Uplatňuje slevu na poplatníka.
- Jeho příjmy dosahují 800 000 Kč a výdaje 400 000 Kč.
- Jeho příjmy dosahují 1 000 000 Kč a výdaje 500 000 Kč.

Tab. č. 10: Výpočet daně z příjmů OSVČ 2008

Výpočet daně	Zákon o daních z příjmů
Příjmy za zdaňovací období	
- výdaje za zdaňovací období (skutečné nebo paušální)	
= daňový základ	§ 7
- nezdánitelné části daňového základu	§ 15
- odečitatelné položky od daňového základu	§ 34
= snížený základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny dolů	
= daň	§ 16
- slevy na dani	§ 35 až 35ba
= daň snížená o slevy	
- zvýhodnění na děti	§ 35c
= daň snížená o zvýhodnění	

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2008, 2018.

Rok 2008 přináší podnikateli možnost uplatnění výdajů stanovených procentem z příjmů v zákonem stanovených výších:

- 80 % z příjmů u zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství.
- 60 % z příjmů v případě řemeslné živnosti.
- 50 % z příjmů, pokud se podnikatel zabývá živnostenským podnikáním s výjimkou řemeslné živnosti (Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2008).

Základem pro výpočet daně v tabulce č. 11 se stávají příjmy ponížené o skutečné výdaje. Daň z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti vyjadřuje 15 % ze získaného daňového základu. Podnikatel má dle zadání nárok pouze na slevu na poplatníka, která sníží jeho daňovou povinnost o 24 840 Kč. Výpočty zahrnují daňové zatížení vyjádřené v procentech, které se zvyšuje v případě růstu základu daně, a procentní vyjádření příjmu, který poplatníkovi zůstane po odvedení daně.

Tab. č. 11: Daňové zatížení OSVČ 2008 (v Kč)

Příjmy	800 000	1 000 000
Výdaje	400 000	500 000
Základ daně	400 000	500 000
Daň (15 %)	60 000	75 000
Daň po slevách	35 160	50 160
Zdaněný příjem	364 840	449 840
Zatížení daní (v %)	8,79	10,03
Zdaněný příjem (v %)	91,21	89,97

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Ze zadání modelového příkladu lze vyvodit, že podnikatel spadá do kategorie, která má možnost uplatnění 80 % z příjmů, protože se zabývá zemědělskou výrobou. Všechny údaje o něm zůstanou stejné s výjimkou výdajů, které nyní stanoví procentem z příjmů:

- Příjmy dosahují 800 000 Kč a výdaje 640 000 Kč.
- Příjmy dosahují 1 000 000 Kč a výdaje 800 000 Kč.

Tab. č. 12: Daňové zatížení OSVČ s paušálními výdaji 2008 (v Kč)

Příjmy	800 000	1 000 000
Výdaje	640 000	800 000
Základ daně	160 000	200 000
Daň (15 %)	24 000	30 000
Daň po slevách	0	5 160
Uspořeno	240 000	300 000
Celkový příjem	400 000	500 000
Zdaněný příjem	400 000	494 840
Zatížení daní (v %)	0	1,03
Zdaněný příjem (v %)	100	98,97

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

U paušálních výdajů lze získat úsporu vznikající, pokud výdaje stanovené procentem z příjmů převyší skutečné, což zde nastává u obou daňových základů. Paušální výdaje způsobí, že daňový základ je nižší než u příkladu se skutečnými výdaji a na základě toho dojde k vyměření menší daňové povinnosti. Zatížení daní v tabulce č. 12 bere v potaz celkový příjem včetně úspory a dosahuje nulových nebo velmi nízkých hodnot.

3.2.2 Společnost s ručením omezeným a akciová společnost

Kapitálové společnosti zatěžuje daň z příjmů právnických osob 21% sazbou. Výsledek hospodaření akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti i komanditní společnosti je v modelových příkladech roven daňovému základu. Kapitálové společnosti mohou rozhodnout o výplatě podílů na zisku společníkům, které podléhají 15% srážkové dani (Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2008).

Tab. č. 13: Výpočet daně z příjmů právnických osob 2008

Výpočet daně	Zákon o daních z příjmů
Výsledek hospodaření společnosti	
= daňový základ	
- odečitatelné položky	§ 20, 34
= snížený daňový základ zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	
= daň	§ 21
- slevy na dani	§ 35
= daň snížená o slevy	

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2008, 2018.

Pro zjištění daňového zatížení společníků společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti musí být stanoveny základní údaje:

- Výsledek hospodaření činí 400 000 Kč a 500 000 Kč.
- Dojde k rozhodnutí o výplatě podílu na zisku.
- Podíl na zisku je vyplacen jedinému společníkovi.

Tab. č. 14: Daňové zatížení společníka kapitálové společnosti 2008 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň z příjmu právnických osob (21 %)	84 000	105 000
Výsledek hospodaření po zdanění / základ daně	316 000	395 000
Srážková daň (15 %)	47 400	59 250
Podíl na zisku po zdanění	268 600	335 750
Zatížení daní (v %)	32,85	32,85
Zdaněný příjem (v %)	67,15	67,15

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Po zdanění daní z příjmů právnických osob může společník získat maximálně 79 % z výsledku hospodaření. Po rozhodnutí o výplatě podílů na zisku podléhá částka druhému zdanění ve formě srážkové daně, jež z výsledku hospodaření před zdaněním činí 11,85 %.

3.2.3 Veřejná obchodní společnost

Veřejnou obchodní společnost založil minimální počet společníků, kteří jsou bezdětné a svobodné fyzické osoby. Daňové zatížení této osobní společnosti bude zjištěno na základě následujících údajů:

- Výsledek hospodaření společnosti dosahuje výše 800 000 Kč a 1 000 000 Kč.
- Společnost schválí výplatu podílů na zisku.
- Podíly na zisku se mezi společníky rozdělují rovným dílem.

Tab. č. 15: Daňové zatížení společníka v. o. s. 2008 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň (15 %)	60 000	75 000
Daň po slevách	35 160	50 160
Zdaněný příjem	364 840	449 840
Zatížení daní (v %)	8,79	10,03
Zdaněný příjem (v %)	91,21	89,97

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Po rozdělení výsledku hospodaření dojde k výplatě podílů na zisku společníkům ve výši 400 000 Kč a 500 000 Kč před zdaněním. Částky podléhají dani z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti, která činí 15 % a umožňuje uplatnění slev na dani. Daňovou povinnost společníků snižuje sleva na poplatníka ve výši 24 840 Kč.

3.2.4 Komanditní společnost

Komplementář a komanditista, kteří založili osobní společnost čelí odlišnostem v případě zdanění jejich podílů na zisku. Komplementář řeší svou daňovou povinnost sám za sebe. Pro zjištění jejich daňového zatížení komanditní společnosti je třeba znát základní informace:

- Výsledek hospodaření dosahuje 800 000 Kč a 1 000 000 Kč.
- Dojde k rozhodnutí o výplatě podílů na zisku.
- Mezi společnost a komplementáře se výsledek hospodaření rozděluje rovným dílem.
- Komplementář nemá děti a je svobodný.
- Komplementář využívá daňové slevy na poplatníka.

Tab. č. 16: Daňové zatížení komplementáře 2008 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň (15 %)	60 000	75 000
Daň po slevách	35 160	50 160
Zdaněný příjem	364 840	449 840
Zatížení daní (v %)	8,79	10,03
Zdaněný příjem (v %)	91,21	89,97

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Polovina výsledku hospodaření neboli podíl komplementáře je zdaněn jako příjem ze samostatné činnosti, což mu poskytuje výhodu oproti komanditistovi, který podléhá dvojímu zdanění srážkovou daní a daní z příjmů právnických osob. Navíc komplementář získává u tohoto způsobu zdanění možnost uplatnění slev na dani. Na základě zadání má nárok na uplatnění jediné daňové slevy. Konkrétně slevy na poplatníka, která jeho povinnost sníží o 24 840 Kč.

Tab. č. 17: Daňové zatížení komanditisty 2008 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň z příjmu právnických osob (21 %)	84 000	105 000
Výsledek hospodaření po zdanění / základ daně	316 000	395 000
Srážková daň (15 %)	47 400	59 250
Podíl na zisku po zdanění	268 600	335 750
Zatížení daní (v %)	32,85	32,85
Zdaněný příjem (v %)	67,15	67,15

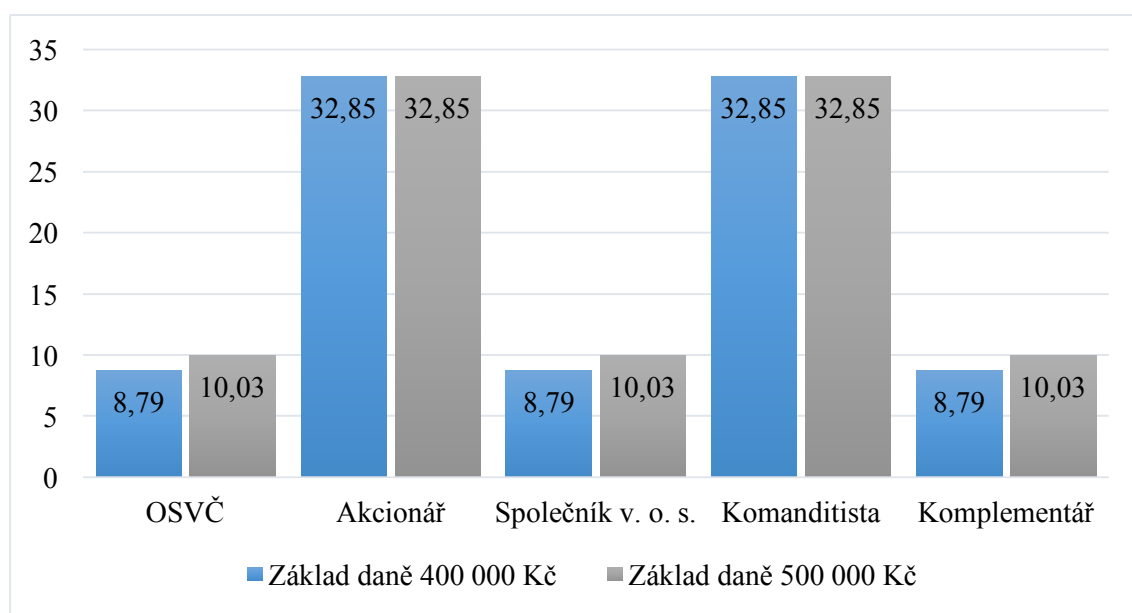
Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Druhá polovina výsledku hospodaření připadajícího společnosti podléhá dani z příjmů právnických osob. Zbývajících 79 % získá komanditista jako podíl na zisku, avšak částka musí být napřed snížena o srážkovou daň, jež z původního výsledku hospodaření činí 11,85 %.

3.2.5 Vyhodnocení komparace zdanění za rok 2008

V kapitole 3.2 došlo k výpočtu zdanění forem podnikání, a to individuálního podnikatele, společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní, akciové a komanditní společnosti za podmínek roku 2008.

Obr. č. 4: Daňové zatížení vybraných forem podnikání 2008 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Obrázek č. 4 zobrazuje daňové zatížení forem podnikání v procentech. Osoba samostatně výdělečně činná vykazuje stejné hodnoty jako společník veřejné obchodní společnosti či komplementář. Sleva na dani snižuje daňovou povinnost těchto forem podnikání o pevnou částku stanovenou zákonem o daních z příjmů, což způsobuje změny hodnoty daňového zatížení při změnách základu daně.

Zdanění společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti v kapitole 3.2.2 prezentuje jeden modelový příklad, a proto hodnoty akcionáře na obrázku č. 4 vyjadřují i zatížení společníka společnosti s ručením omezeným. Stejně hodnoty jako kapitálové společnosti vykazuje komanditní společnost v případě komanditisty. Tyto společnosti podléhají oproti individuálnímu podnikateli poměrně vysokému daňovému zatížení způsobenému dvojnásobným zdaněním.

Z daňového hlediska se osobě, která vybírá formu podnikání na základě výsledků za rok 2008, vyplatí zvolit formu podnikání jako je individuální podnikatel, společník veřejné obchodní společnosti či komplementář.

3.3 Komparace zdanění vybraných forem podnikání v roce 2006

Jedním z vybraných období je rok 2006, který se dle kapitoly 3 projeví nejen změnou sazeb, ale i přeměnou dosud známých nezdanitelných částí základu daně v slevy na dani. Rozdíly, které tyto změny přinesly, budou ukázány v utvořených modelových příkladech zabývajících se zdaněním forem podnikání popsanych v teoretické části za podmínek roku 2006.

3.3.1 Osoba samostatně výdělečně činná

Zákon o daních z příjmů za rok 2006 stanovuje postupy pro zjištění povinnosti k dani, jejíž sazba je v tomto období progresivní. Poplatník daně má možnost uplatnění slev na dani, z nichž sleva na poplatníka činí 7 200 Kč. Podnikatel má možnost uplatnit skutečné výdaje nebo výdaje stanovené procentem z příjmů, které zákon o daních z příjmů v úplném znění k 1. 1. 2006 stanovuje tímto způsobem:

- 80 % z příjmů u zemědělské výroby, lesního či vodního hospodářství.
- 60 % z příjmů pro osobu vykonávající řemeslnou živnost.
- 50 % z příjmů pro podnikatele, který vykonává živnost s výjimkou řemeslné.
- 40 % z příjmů osoby zabývající se podnikáním, které usměrňují zvláštní předpisy (Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2006).

Tab. č. 18: Výpočet daně z příjmů OSVČ 2006

Výpočet daně	Zákon o daních z příjmů
Příjmy za zdaňovací období	
- výdaje za zdaňovací období (skutečné nebo paušální)	
= daňový základ	§ 7
- nezdánitelné části daňového základu	§ 15
- odečitatelné položky od daňového základu	§ 34
= snížený základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny dolů	
= daň	§ 16
- slevy na dani	§ 35 až 35ba
= daň snížená o slevy	
- zvýhodnění na děti	§ 35c
= daň snížená o zvýhodnění	

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2006, 2018.

Pro osobu samostatně výdělečně činnou dojde v tomto období k vytvoření dvou modelových příkladů. V jednom podnikatel uplatní skutečné výdaje a v druhém využije výdaje stanovené procentem z příjmů. Pro zjištění daňového zatížení je třeba znát aktuální progresivní sazby daně.

Tab. č. 19: Sazby daně 2006

Rozmezí základu daně (Kč)	Daň (Kč)	Sazba (%)	Sazba daně platí pro základ přesahující
0-121 200	-	12	-
121 200-218 400	14 544	19	121 200
218 400-331 200	33 012	25	218 400
331 200 a více	61 212	32	331 200

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2006, 2018.

Pro modelový příklad s uplatněním skutečných výdajů musí být známy základní údaje o osobě samostatně výdělečně činné:

- Poplatník se zabývá zemědělskou výrobou.
- Svobodný podnikatel nemá žádné potomky.
- Uplatňuje slevu na poplatníka.
- Příjmy má 800 000 Kč a skutečné výdaje činí 400 000 Kč.
- Příjmy má 1 000 000 Kč a skutečné výdaje činí 500 000 Kč.

Tab. č. 20: Daňové zatížení OSVČ 2006 (v Kč)

Příjmy	800 000	1 000 000
Výdaje	400 000	500 000
Základ daně	400 000	500 000
Daň pevně stanovená	61 212	61 212
Daň ze základu přesahujícího 331 200 Kč	22 016	54 016
Celková daň	83 228	115 228
Daň po slevách	76 028	108 028
Zdaněný příjem	323 972	391 972
Zatížení daní (v %)	19,01	21,61
Zdaněný příjem (v %)	80,99	78,39

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Daňový základ osoby samostatně výdělečně činné z tabulky č. 20 spadá do intervalu 331 200 Kč a více. Podnikateli vznikne povinnost k pevné částce daně 61 212 Kč a 32 % sazby z části základu přesahující spodní hranici intervalu, tedy z 68 800 Kč v první a 168 800 Kč v druhé variantě.

Osoba samostatně výdělečně činná sníží svou daňovou povinnost o 7 200 Kč slevou na poplatníka. Daňové zatížení individuálního podnikatele určuje daň po slevách ku základu daně, zatímco zdaněný příjem sděluje kolik podnikatel skutečně získá.

V případě uplatnění výdajů stanovených procentem z příjmů půjde o stejného podnikatele. Jediná položka, u které dojde ke změně jsou výdaje, které lze uplatnit do výše 80 % z příjmů:

- Příjmy má 800 000 Kč a paušální výdaje činí 640 000 Kč.
- Příjmy má 1 000 000 Kč a paušální výdaje činí 800 000 Kč.

Tab. č. 21: Daňové zatížení OSVČ s využitím paušálních výdajů 2006 (v Kč)

Příjmy	800 000	1 000 000
Výdaje	640 000	800 000
Základ daně	160 000	200 000
Daň pevně stanovená	14 544	14 544
Daň ze základu přesahujícího 121 200 Kč	7 372	14 972
Celková daň	21 916	29 516
Daň po slevách	14 716	22 316
Uspořeno	240 000	300 000
Celkový příjem	400 000	500 000
Zdaněný příjem	385 284	477 684
Zatížení daní (v %)	3,68	4,46
Zdaněný příjem (v %)	96,32	95,34

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

V prvním případě podnikatel uspořil 240 000 Kč, protože jeho paušální výdaje jsou vyšší než skutečné výdaje v předchozím příkladu. Druhá varianta mu přinesla úsporu ve výši 300 000 Kč. Procentní zatížení daní vykazuje nízké hodnoty, protože postihuje pouze základ daně, avšak celkový příjem se skládá ze základu a úspory, kterou podnikatel získal využitím paušálních výdajů.

3.3.2 Společnost s ručením omezeným a akciová společnost

Kapitálové společnosti podléhají dani z příjmů právnických osob, která dosahuje 24 %. Výsledek hospodaření kapitálových i osobních společností nepotřebuje úpravy na základ daně. Vzhledem k podobnosti výpočtu daňového zatížení akciové společnosti

a společnosti s ručením omezeným dojde k vytvoření jednoho modelového příkladu. Po odvodu daně z příjmů právnických osob může dojít k rozhodnutí o výplatě podílů na zisku, jež podléhají zvláštní sazbě daně dle zákona o daních z příjmů ve výši 15 % (Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2006).

Tab. č. 22: Výpočet daně z příjmů právnických osob 2006

Výpočet daně	Zákon o daních z příjmů
Výsledek hospodaření společnosti	
= daňový základ	
- odečitatelné položky	§ 20, 34
= snížený daňový základ zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	
= daň	§ 21
- slevy na dani	§ 35
= daň snížená o slevy	

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 1. 2006, 2018.

Pro zjištění daňového zatížení kapitálových společností je třeba zadat základní údaje:

- Výsledek hospodaření 400 000 Kč a 500 000 Kč.
- Dojde k rozhodnutí o výplatě podílů na zisku
- Podíl bude vyplacen jedinému společníkovi.

Tab. č. 23: Daňové zatížení společníka kapitálové společnosti 2006 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň z příjmu právnických osob (24 %)	96 000	120 000
Výsledek hospodaření po zdanění / základ daně	304 000	380 000
Srážková daň (15 %)	45 600	57 000
Podíl na zisku po zdanění	258 400	323 000
Zatížení daní (v %)	35,4	35,4
Zdaněný příjem (v %)	64,6	64,6

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Výsledek hospodaření společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti podléhá dani z příjmů právnických osob. Zbýlých 76 % zatěžuje zvláštní sazba daně, která postihuje podíly na zisku společníků (akcionářů) 15% sazbou. Srážková daň činí 11,4 % z původního daňového základu. Vzhledem k dvojímu zdanění vykazuje zatížení daní společností vyjádřené v procentech poměrně vysokou hodnotu.

3.3.3 Veřejná obchodní společnost

Veřejná obchodní společnost, o níž zmiňuje detaily kapitola 2.4.3, byla založena minimálním počtem zakladatelů. Modelový příklad znázorní zdanění za podmínek roku 2006 na základě následujících informací:

- Zakladatelé jsou fyzickými osobami.
- Výsledek hospodaření dosahuje 800 000 Kč a 1 000 000 Kč.
- Společnost rozhodne o výplatě podílů na zisku.
- Společníci se mezi sebou dělí rovným dílem.
- Zakladatelé nemají děti a jsou svobodní.

Tab. č. 24: Daňové zatížení společníka v. o. s. 2006 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň pevně stanovená	61 212	61 212
Daň ze základu přesahujícího 331 200 Kč	22 016	54 016
Celková daň	83 228	115 228
Daň po slevách	76 028	108 028
Zdaněný příjem	323 972	391 972
Zatížení daní (v %)	19,01	21,61
Zdaněný příjem (v %)	80,99	78,39

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Společníci mají povinnost k dani ve výši 61 212 Kč, kterou pevně stanovuje interval, do kterého jsou dle daňového základu zařazeni. Kromě pevně nastavené částky k daňové povinnosti patří 32 % ze základu daně, jež přesáhne 331 200 Kč. Rok 2006 přinesl podnikatelům možnost uplatnění slev na dani místo nezdanitelných částí daňového

základu. Z toho vyplývá, že podnikatel si uplatní slevu na poplatníka ve výši 7 200 Kč. Na jiné slevy nemá dle zadání nárok.

3.3.4 Komanditní společnost

U komanditní společnosti musí dojít k určení daňového zatížení komanditisty i komplementáře, protože společnost musí na základě kapitoly 2.4.4 založit minimálně jeden komanditista a jeden komplementář. Určení daňové povinnosti těchto typů společníků se liší. Zdanění v roce 2006 bude uskutečněno na základě následujících údajů:

- Daňový základ vykazuje hodnotu 800 000 Kč a 1 000 000 Kč.
- Výsledek hospodaření bude rozdělen na polovinu mezi společnost a komplementáře.
- Společnost vyplatí podíl na zisku komanditistovi.
- Komplementář je svobodný a bezdětný.

Tab. č. 25: Daňové zatížení komplementáře 2006 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň pevně stanovená	61 212	61 212
Daň ze základu přesahujícího 331 200 Kč	22 016	54 016
Celková daň	83 228	115 228
Daň po slevách	76 028	108 028
Zdaněný příjem	323 972	391 972
Zatížení daní (v %)	19,01	21,61
Zdaněný příjem (v %)	80,99	78,39

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Komplementář získá polovinu výsledku hospodaření, který podléhá dani ve výši 76 028 Kč. Jeho daňová povinnost zahrnuje pevně stanovenou částku určenou dle daňového základu poplatníka. Pásmo, do kterého komplementář spadá, mu k daňové povinnosti přidává 32 % z částky přesahující spodní hranici intervalu.

Daň z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti přináší komplementáři možnost uplatnění slev na dani, respektive slevu na poplatníka ve výši 7 200 Kč. Na jiné slevy nemá poplatník dle zadání nárok. Procentní zatížení daní v tabulce č. 25 zohledňuje celkovou daň po slevách.

Tab. č. 26: Daňové zatížení komanditisty 2006 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň z příjmu právnických osob (24 %)	96 000	120 000
Výsledek hospodaření po zdanění / základ daně	304 000	380 000
Srážková daň (15 %)	45 600	57 000
Podíl na zisku po zdanění	258 400	323 000
Zatížení daní (v %)	35,4	35,4
Zdaněný příjem (v %)	64,6	64,6

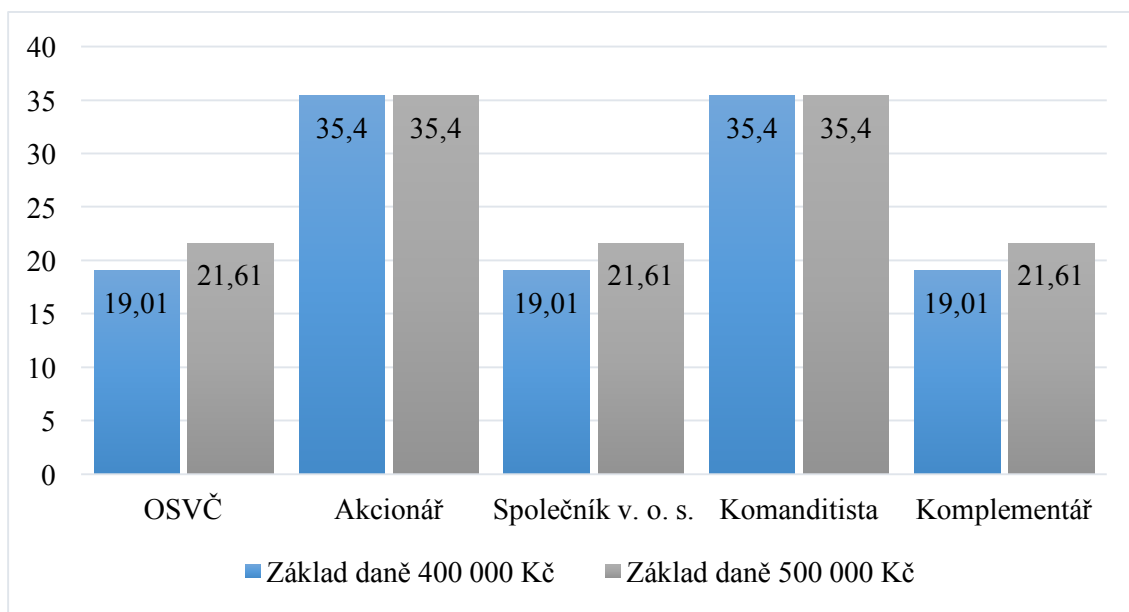
Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Druhá polovina výsledku hospodaření, kterou získá společnost podléhá dani z příjmů právnických osob. Komanditista dosáhne na 76 % z původního daňového základu a po odvedení daně za společnost dojde ke druhému zdanění srážkovou daní, která z původního výsledku hospodaření činí 11,4 %.

3.3.5 Vyhodnocení komparace zdanění za rok 2006

V kapitolách 3.3.1 až 3.3.4 ukazují modelové příklady daňové zatížení osoby samostatně výdělečně činné, společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti, veřejné obchodní a komanditní společnosti.

Obr. č. 5: Daňové zatížení vybraných forem podnikání 2006 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Ke shrnutí získaných výsledků slouží obrázek č. 5, kde akcionář zastupuje i společníka společnosti s ručením omezeným vzhledem k tomu, že kapitálové společnosti spolu sdílí i modelový příklad. Individuální podnikatel, společník veřejné obchodní společnosti a komplementář v komanditní společnosti vykazují stejné daňové zatížení. Všechny tyto formy podnikání zatěžuje daň z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti, jejíž pevnou částku a sazbu určuje výše základu daně poplatníka.

Kapitálové společnosti a komanditista podléhají dvojímu zdanění ve formě dani z příjmů právnických osob a následného daňového zatížení podílů na zisku společníků srážkovou daní. Zatížení těchto forem podnikání je nezanedbatelně vyšší oproti komplementáři apod.

Osoba, která si vybírá formu podnikání, nezohledňuje pouze daňové zatížení, ale například počet zakladatelů a další aspekty, které zmiňuje kapitola 2.4, avšak pokud by se rozhodovala pouze dle zdanění pravděpodobně by zvolila individuálního podnikatele, společníka veřejné obchodní společnosti či komplementáře.

3.4 Komparace zdanění vybraných forem podnikání v roce 2004

Vstup České republiky do Evropské unie v květnu 2004 ovlivnil legislativu a způsobil změny v daňových zákonech, které byly součástí jejich obsahu, avšak v platnost vzešly až 1. května 2004 (Ludínová, 2004). Pomocí modelových příkladů dojde k zjištění daňového zatížení forem podnikání za podmínek roku 2004.

3.4.1 Osoba samostatně výdělečně činná

Zákon o daních z příjmů stanovuje podmínky pro zdanění této formy podnikání. Podnikatel může snížit základ daně o nezdanitelnou část na poplatníka, a to 38 040 Kč. V tomto období existuje progresivní sazba a základ daně určují příjmy snížené o skutečné či paušální výdaje, které pro rok 2004 činí:

- 50 % z příjmů, pokud se věnuje zemědělské výrobě, lesnímu či vodnímu hospodářství.
- 30 % z příjmů u poskytování práv z průmyslového či jiného duševního vlastnictví, autorských či obdobných práv.
- 25 % z příjmů u živnostenského či jiného podnikání na základě speciálních předpisů.
- 25 % z příjmů, pokud jde o neživnostenské podnikání a podnikání, které neupravují zvláštní předpisy (Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 5. 2004).

Zdanění osoby samostatně výdělečně činné ukáží dva modelové příklady. V prvním podnikatel uplatní skutečné výdaje za zdaňovací období, zatímco v druhém využije paušálních výdajů, které stanoví procentem z příjmů.

O osobě samostatně výdělečně činné, která uplatní své skutečné výdaje je nutné znát některé důležité údaje:

- Činností podnikatele je zemědělská výroba.
- Nemá žádné potomky ani manžela/manželku.
- Sníží základ daně o nezdánitelnou část na poplatníka.
- Příjmy 800 000 Kč a skutečné výdaje 400 000 Kč.
- Příjmy 1 000 000 Kč a skutečné výdaje 500 000 Kč.

Tab. č. 27: Výpočet daně z příjmů OSVČ 2004

Výpočet daně	Zákon o daních z příjmů
Příjmy za zdaňovací období	
- výdaje za zdaňovací období (skutečné nebo paušální)	
= daňový základ	§ 7
- nezdánitelné části daňového základu	§ 15
- odečitatelné položky od daňového základu	§ 34
= snížený základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny dolů	
= daň	§ 16
- slevy na dani	§ 35
= daň snížená o slevy	

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 5. 2004, 2018.

V roce 2004 byly aktuální progresivní sazby daně, které znázorňuje tabulka č. 28. Zákon stanovuje intervaly, do kterých poplatník zařadí svůj daňový základ. Po určení pásma zjistí pevnou částku daně je-li stanovena. Část základu daně přesahující spodní hranici intervalu podléhá stanovené sazbě.

Tab. č. 28: Sazby daně 2004

Rozmezí základu daně (Kč)	Daň (Kč)	Sazba (%)	Sazba daně platí pro základ přesahující
0-109 200	-	15	-
109 200-218 400	16 380	20	109 200
218 400-331 200	38 220	25	218 400
331 200 a více	66 420	32	331 200

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 5. 2004, 2018.

Ponížením příjmů o výdaje v tabulce č. 29 došlo k určení daňového základu, který v obou případech spadá do intervalu 331 200 Kč a více, což mu přináší povinnost k pevné dani ve výši 66 420 Kč a zároveň 32 % z části základu, která přesahuje spodní hranci intervalu. Procentní zatížení daní prezentuje celkovou daň složenou z pevné a procentem stanovené částky ku základu daně.

Tab. č. 29: Daňové zatížení OSVČ 2004 (v Kč)

Příjmy	800 000	1 000 000
Výdaje	400 000	500 000
Základ daně	400 000	500 000
Upravený základ	361 900	461 900
Daň pevně stanovená	66 420	66 420
Daň ze základu přesahujícího 331 200 Kč	9 824	41 824
Celková daň	76 244	108 244
Zdaněný příjem	323 756	391 756
Zatížení daní (v %)	19,06	21,65
Zdaněný příjem (v %)	80,94	78,35

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Pokud dojde k využití paušálních výdajů bude mít podnikatel nárok na jejich uplatnění do výše 50 % příjmů, protože se zabývá zemědělskou výrobou. Po stanovení výdajů procentem z příjmů (paušální výdaje 400 000 Kč a 500 000 Kč) lze říci, že podnikatel si

využitím tohoto způsobu nepolepší, protože skutečné a paušální výdaje se rovnají a jeho daňová povinnost zůstane stejná. Poplatník nezíská žádnou úsporu, která se vyskytuje pouze pokud paušální výdaje převyšují skutečné.

3.4.2 Společnost s ručením omezeným a akciová společnost

Pro zjištění daňového zatížení kapitálových společností v tomto období je nutné znát potřebné sazby, a to daně z příjmů právnických osob a srážkové daně. Výsledek hospodaření akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti i veřejné obchodní společnosti je roven základu daně z příjmů právnických osob, která činí 28 %. Společnosti mohou rozhodnout o výplatě podílů na zisku, jež zatěžuje zvláštní sazba daně dosahující 15 %. Výpočet daňového zatížení akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným ukáže jeden modelový příklad (Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 5. 2004).

Tab. č. 30: Výpočet daně z příjmů právnických osob 2004

Výpočet daně	Zákon o daních z příjmů
Výsledek hospodaření společnosti	
= daňový základ	
- odečitatelné položky	§ 20, 34
= snížený daňový základ zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	
= daň	§ 21
- slevy na dani	§ 35
= daň snížená o slevy	

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 5. 2004. 2018.

Údaje pro zjištění daňového zatížení společníků kapitálových společností jsou následující:

- Výsledek hospodaření činí 400 000 Kč a 500 000 Kč.
- Dojde k rozhodnutí o výplatě podílů na zisku.
- Podíl bude vyplacen jedinému společníkovi.

Tab. č. 31: Daňové zatížení společníka kapitálové společnosti 2004 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň z příjmu právnických osob (28 %)	112 000	140 000
Výsledek hospodaření po zdanění / základ daně	288 000	360 000
Srážková daň (15 %)	43 200	54 000
Podíl na zisku po zdanění	244 800	306 000
Zatížení daní (v %)	38,8	38,8
Zdaněný příjem (v %)	61,2	61,2

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Po zdanění daní z příjmů právnických osob v tabulce č. 31 dojde k získání základu pro srážkovou daň, která snižuje podíly společníků. Z výsledku hospodaření činí 10,8 %, protože vyplaceno může být pouze 72 % zisku ($0,15 * 0,72 = 0,108$).

3.4.3 Veřejná obchodní společnost

Společnost založily dvě svobodné a bezdětné fyzické osoby podléhající dani z příjmu ze samostatné činnosti (Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 5. 2004).

- Výsledek hospodaření dosáhl 800 000 Kč a 1 000 000 Kč.
- Výplata podílů na zisku společníkům se dělí rovným dílem.

Tab. č. 32: Daňové zatížení společníka v. o. s. 2004 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Upravený základ	361 900	461 900
Daň pevně stanovená	66 420	66 420
Daň ze základu přesahujícího 331 200 Kč	9 824	41 824
Celková daň	76 244	108 244
Zdaněný příjem	323 756	391 756
Zatížení daní (v %)	19,06	21,65
Zdaněný příjem (v %)	80,94	78,35

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Společníci v rámci progresivní daně spadají do intervalu 331 200 Kč a více, čímž jim vznikne povinnost k pevné části daně ve výši 66 420 Kč a odvedení 32 % z části základu, která přesáhne 331 200 Kč. Základ snižuje nezdanitelná část základu daně 38 040 Kč na poplatníka, což mu dá možnost získat ze svého příjmu větší část.

3.4.4 Komanditní společnost

Komanditní společnost založená komplementářem a komanditistou, kde dle kapitoly 2.4.4 komplementář podléhá dani z příjmů ze samostatné činnosti, jejíž sazba je pro rok 2004 progresivní. Komanditista získá svůj podíl z výsledku hospodaření, který podléhá dani z příjmů právnických osob ve výši 28 %. Zůstatek určený k výplatě jako podíl na zisku podléhá srážkové dani ve výši 15 %.

Informace potřebné ke zdanění společnosti a jejích společníků jsou:

- Výsledek hospodaření vykazuje hodnotu 800 000 Kč a 1 000 000 Kč.
- Podíly budou rozděleny rovným dílem mezi společnost a komplementáře.
- Komplementář nemá děti a je svobodný.

Tab. č. 33: Daňové zatížení komplementáře 2004 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Upravený základ	361 900	461 900
Daň pevně stanovená	66 420	66 420
Daň ze základu přesahujícího 331 200 Kč	9 824	41 824
Celková daň	76 244	108 244
Zdaněný příjem	323 756	391 756
Zatížení daní (v %)	19,06	21,65
Zdaněný příjem (v %)	80,94	78,35

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

V tabulce č. 33 je polovina výsledku hospodaření připadající komplementáři ponížena o nezdanitelnou část základu daně na poplatníka ve výši 38 040 Kč. Zatěžuje ji pevně stanovená daň a 32 % ze základu přesahujícího dolní hranici intervalu, tedy z 30 700 Kč. Sumou vypočtených částek je získána celková daň zatěžující podíl komplementáře. Zdaněný příjem ukazuje, kolik komplementáři skutečně zůstane v procentním vyjádření.

Tab. č. 34: Daňové zatížení komanditisty 2004 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň z příjmu právnických osob (28 %)	112 000	140 000
Výsledek hospodaření po zdanění / základ daně	288 000	360 000
Srážková daň (15 %)	43 200	54 000
Podíl na zisku po zdanění	244 800	306 000
Zatížení daní (v %)	38,8	38,8
Zdaněný příjem (v %)	61,2	61,2

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Druhou část výsledku hospodaření získaného společností sníží v tabulce č. 34 daň z příjmů právnických osob. Následně dojde ke zdanění zbývajících 72 % srážkovou daní, které podléhají podíly na zisku komanditistů. Z původního výsledku hospodaření srážková daň činí stejně jako u akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným 10,8 %.

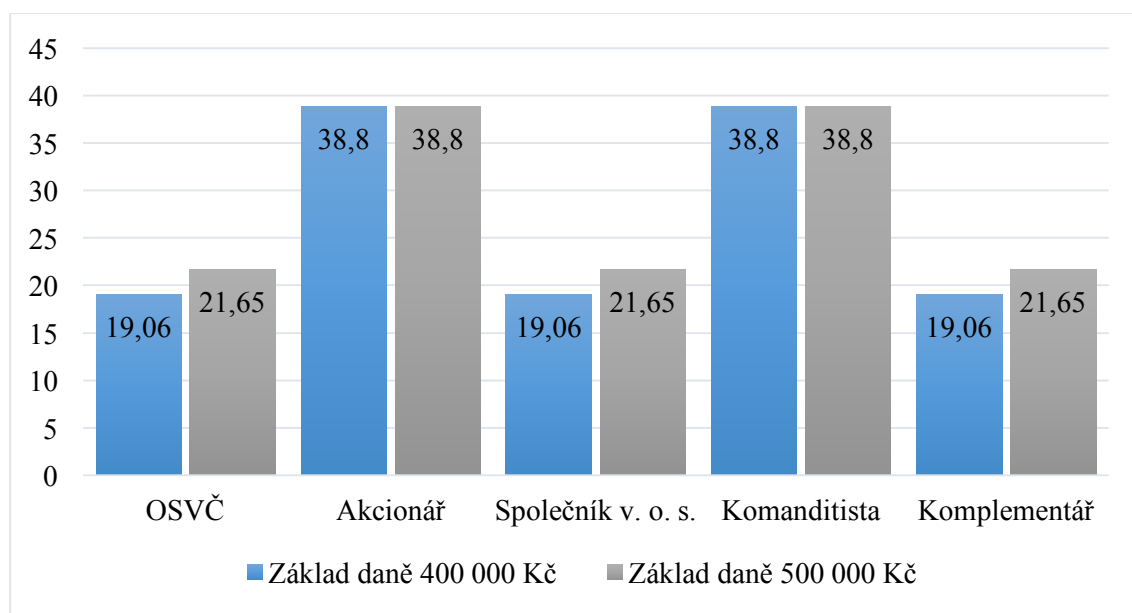
3.4.5 Vyhodnocení komparace zdanění za rok 2004

Výsledky daňového zatížení zkoumaných forem podnikání ukazuje obrázek 6. Zobrazuje procentní zatížení osoby samostatně výdělečně činné, akcionáře, společníka veřejné obchodní společnosti, komanditisty a komplementáře.

Společníky kapitálových společností zastupují hodnoty u akcionáře. Komanditista čelí stejnému daňovému zatížení jako akciová společnost a společnost s ručením omezeným. Osoby s účastí v těchto společnostech podléhají dvojímu zdanění, což způsobuje vyšší zatížení oproti například osobě samostatně výdělečně činné. Po odvedení daně z příjmů právnických osob se zůstatek v případě výplaty podílů na zisku stává základem srážkové daně, která postihuje podíly na zisku společníků.

Osoba samostatně výdělečně činná, společník veřejné obchodní společnosti a komplementář mají možnost uplatnit nezdanitelnou část ze základu daně na poplatníka a snížit si daňovou povinnost. Jejich příjmy na základě kapitol 3.4.1, 3.4.3 a 3.4.4 podléhají dani z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti s progresivními sazbami.

Obr. č. 6: Daňové zatížení vybraných forem podnikání 2004 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Z pohledu zdanění jsou společníci kapitálových společností a komanditista v komanditní společnosti zatíženi více. Z toho vyplývá, že osoba rozhodující se pouze na základě tohoto aspektu pravděpodobně upřednostní podnikání ve formě osoby samostatně výdělečně činné, společníka veřejné obchodní společnosti či komplementáře v komanditní společnosti.

3.5 Komparace zdanění vybraných forem podnikání v roce 1993

Srovnání v roce 1993 proběhne formou modelových příkladů, které ukáží zdanění forem podnikání z teoretické části v podmínkách tehdy nového daňového systému, jak zmiňuje úvod ke kapitole 3. U kapitálových společností, osobních společností a osoby samostatně výdělečně činné musí dojít ke stanovení potřebných údajů, z nichž za nejdůležitější lze považovat sazby pro dané období a způsob výpočtu daně.

3.5.1 Osoba samostatně výdělečně činná

Daňovou povinnost osoby samostatně výdělečně činné určuje zákon o daních z příjmů. V roce 1993 neexistovala lineární sazba daně, ale progresivní sazba, která byla stanovena dle výše základu daně. Podnikatel měl možnost uplatnit si nezdanitelnou položku daňového základu na poplatníka ve výši 20 400 Kč. Na základě rozmezí, do kterého základ spadá, dojde k určení pevné částky daně a procentní sazby zatěžující část základu přesahující spodní hranici (Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění zákona ČNR č. 35/1993).

Tab. č. 35: Sazby daně 1993

Rozmezí základu daně (Kč)	Daň (Kč)	Sazba (%)	Sazba daně platí pro základ přesahující
Do 60 000	-	15	-
60 000-120 000	9 000	20	60 000
120 000-180 000	21 000	25	120 000
180 000-540 000	36 000	32	180 000
540 000-1 080 000	151 200	40	540 000
1 080 000 a více	367 200	47	1 080 000

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění zákona ČNR č. 35/1993, 2018.

Tabulka č. 35 zobrazuje progresivní sazby daně. Způsob výpočtu daně z příjmů OSVČ znázorňuje tabulka č. 36. Ponížením příjmů o skutečné výdaje podnikatel získá základ daně. V roce 1993 nebyla možnost využít paušální výdaje.

Tab. č. 36: Výpočet daně z příjmů OSVČ 1993

Výpočet daně	Zákon o daních z příjmů
Příjmy za zdaňovací období	
- výdaje za zdaňovací období (skutečné)	
= daňový základ	§ 7
- nezdanitelné části daňového základu	§ 15
- odečitatelné položky od daňového základu	§ 34
= snížený základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny dolů	
= daň	§ 16
- slevy na dani	§ 35
= daň snížená o slevy	

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění zákona ČNR č. 35/1993, 2018.

Údaje potřebné pro stanovení daňového zatížení osoby samostatně výdělečně činné:

- Bezdětný a svobodný podnikatel se věnuje zemědělské výrobě.
- Příjmy 800 000 Kč a výdaje 400 000 Kč.
- Příjmy 1 000 000 Kč a výdaje 500 000 Kč.

Osoba povinná k dani potřebuje znát své příjmy a výdaje, dle kterých stanoví daňový základ. V prvním případě podnikatele zatěžuje daň 36 000 Kč a 32 % z daňového základu, který přesáhne 180 000 Kč. Druhá možnost spadá dle intervalů stanovených zákonem do stejné kategorie, avšak částka zatížená sazbou bude odlišná.

Tab. č. 37: Daňové zatížení OSVČ 1993 (v Kč)

Příjmy	800 000	1 000 000
Výdaje	400 000	500 000
Základ daně	400 000	500 000
Upravený základ	379 600	479 600
Daň pevně stanovená	36 000	36 000
Daň ze základu přesahujícího 180 000 Kč	63 872	95 872
Celková daň	99 872	131 872
Zdaněný příjem	300 128	368 128
Zatížení daní (v %)	24,97	26,37
Zdaněný příjem (v %)	75,03	73,63

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Základ daně v tabulce č. 37 si mohl podnikatel upravit o nezdanitelnou část na poplatníka ve výši 20 400 Kč. Určení 32% zatížení základu proběhlo z 199 600 Kč v první variantě a z 299 600 Kč v druhé. Dále je stanoveno procentní zatížení celkovou daní a zdaněný příjem, který vyjadřuje čistý příjem poplatníka v procentech.

3.5.2 Společnost s ručením omezeným a akciová společnost

Vzhledem k podobnosti výpočtu zdanění kapitálových společností opět došlo k sjednocení modelového příkladu zjišťujícího zatížení akcionáře a společníka. Výpočet proběhne způsobem aktuálním pro rok 1993, kdy sazba daně z příjmů právnických osob činila 45 %. Výsledek hospodaření společností se rovná daňovému základu v případě

všech společností rozebíraných v tomto období. Následně dojde k rozhodnutí o výplatě podílů na zisku. Podíly společníků na výsledku hospodaření podléhají srážkové dani ve výši 25 % (Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění zákona ČNR č. 35/1993).

Tab. č. 38: Výpočet daně z příjmů právnických osob 1993

Výpočet daně	Zákon o daních z příjmů
Výsledek hospodaření společnosti	
= daňový základ	
- odečitatelné položky	§ 20, 34
= snížený daňový základ zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	
= daň	§ 21
- slevy na dani	§ 35
= daň snížená o slevy	

Zdroj: Vlastní zpracování dle Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění zákona ČNR č. 35/1993, 2018.

Informace potřebné pro zjištění daňového zatížení společníků v jsou:

- Výsledek hospodaření kapitálových společností činí 400 000 Kč a 500 000 Kč.
- Obě společnosti mají jediného společníka, kterému bude vyplacen podíl na zisku.

Tab. č. 39: Daňové zatížení společníka kapitálových společností 1993 v (Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň z příjmu právnických osob (45 %)	180 000	225 000
Výsledek hospodaření po zdanění / základ daně	220 000	275 000
Srážková daň (25 %)	55 000	68 750
Podíl na zisku po zdanění	165 000	206 250
Zatížení daní (v %)	58,75	58,75
Zdaněný příjem (v %)	41,25	41,25

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Po zdanění výsledku hospodaření společnosti zůstane k vyplacení pouze 55 % z původního daňového základu. Srážková daň z částky ponížené o daň z příjmů právnických osob činí 25 %, avšak z původního výsledku hospodaření dosahuje 13,75 % ($0,55 * 0,25 = 0,1375$).

Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., nevyklučuje možnost využití snížení daňového základu nezdanitelnou částí základu daně pro částky podléhající srážkové dani. Jde o podstatnou informaci pro roky 1993 a 2004, kde docházelo k uplatňování nezdanitelné části základu daně na poplatníka. Rok 2004 získal obohacení § 36 odst. 3, které sděluje, že daňový základ se o nezdanitelné části nesnižuje, a proto ke snížení základu srážkové daně v této práci nedojde ani v roce 1993. (Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., ve znění zákona ČNR č. 35/1993; Zákon č. 586/1992 Sb., v úplném znění k 1. 5. 2004).

3.5.3 Veřejná obchodní společnost

Založit tuto osobní společnost, jak je známo z kapitoly 2.4.3, musí minimálně dvě osoby. Informace, které jsou potřeba k zjištění daňového zatížení jsou:

- Společnost zakládají dvě fyzické osoby.
- Výsledek hospodaření dosahuje výše 800 000 Kč a 1 000 000 Kč.
- Společnost schvává výplatu podílů na zisku, které se mezi společníky dělí rovnými díly.
- Společníci jsou svobodní a bezdětní.

Tab. č. 40: Daňové zatížení společníka v. o. s. 1993 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Upravený základ daně	379 600	479 600
Daň pevně stanovená	36 000	36 000
Daň ze základu přesahujícího 180 000 Kč	63 872	95 872
Celková daň	99 872	131 872
Zdaněný příjem	300 128	368 128
Zatížení daní (v %)	24,97	26,37
Zdaněný příjem (v %)	75,03	73,63

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Společníky zatěžuje daň z příjmů fyzických osob, jejíž sazbu lze určit dle výše základu daně. Po uplatnění nezdanitelné položky na poplatníka, která činí 20 400 Kč. Oba základy patří do kategorie přinášející povinnost k odvedení pevné daně ve výši 36 000 Kč a 32 % z daňového základu nad 180 000 Kč, tedy z 199 600 Kč v první a z 299 600 Kč v druhé variantě.

3.5.4 Komanditní společnost

Komplementář společnosti podléhá na základě kapitoly 2.4.4 dani z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti, pro kterou platí progresivní sazby uvedené v tabulce č. 35 určující daňovou povinnost poplatníka dle velikosti základu daně. Komanditista je zdaňován stejným způsobem jako například společník společnosti s ručením omezeným či akcionář v akciové společnosti.

O společnosti je třeba znát následující údaje:

- Společnost založil jeden komplementář a jeden komanditista.
- Výsledek hospodaření se dělí mezi společnost a komplementáře rovným dílem.
- Komplementář je bezdětný a svobodný.
- Výsledek hospodaření dosahuje 800 000 Kč a 1 000 000 Kč.
- Společnost vyplatí podíl na zisku komanditistovi.

Tab. č. 41: Daňové zatížení komplementáře 1993 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Upravený základ daně	379 600	479 600
Daň pevně stanovená	36 000	36 000
Daň ze základu přesahujícího 180 000 Kč	63 872	95 872
Celková daň	99 872	131 872
Zdaněný příjem	300 128	368 128
Zatížení daní (v %)	24,97	26,37
Zdaněný příjem (v %)	75,03	73,63

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Polovina výsledku hospodaření připadající komplementáři se v tabulce č. 41 stává základem daně z příjmů fyzických osob, který lze ponížít nezdanitelnou položku

daňového základu na poplatníka ve výši 20 400 Kč. K určení daně došlo vzhledem k progresivním sazbám na základě intervalu 180 000-540 000 Kč. Daňová povinnost se skládá z pevně stanovené částky ve výši 36 000 Kč a z 32 % z částky překračující dolní mez intervalu.

Tab. č. 42: Daňové zatížení komanditisty 1993 (v Kč)

Základ daně	400 000	500 000
Daň z příjmu právnických osob (45 %)	180 000	225 000
Výsledek hospodaření po zdanění / základ daně	220 000	275 000
Srážková daň (25 %)	55 000	68 750
Podíl na zisku po zdanění	165 000	206 250
Zatížení daní (v %)	58,75	58,75
Zdaněný příjem (v %)	41,25	41,25

Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

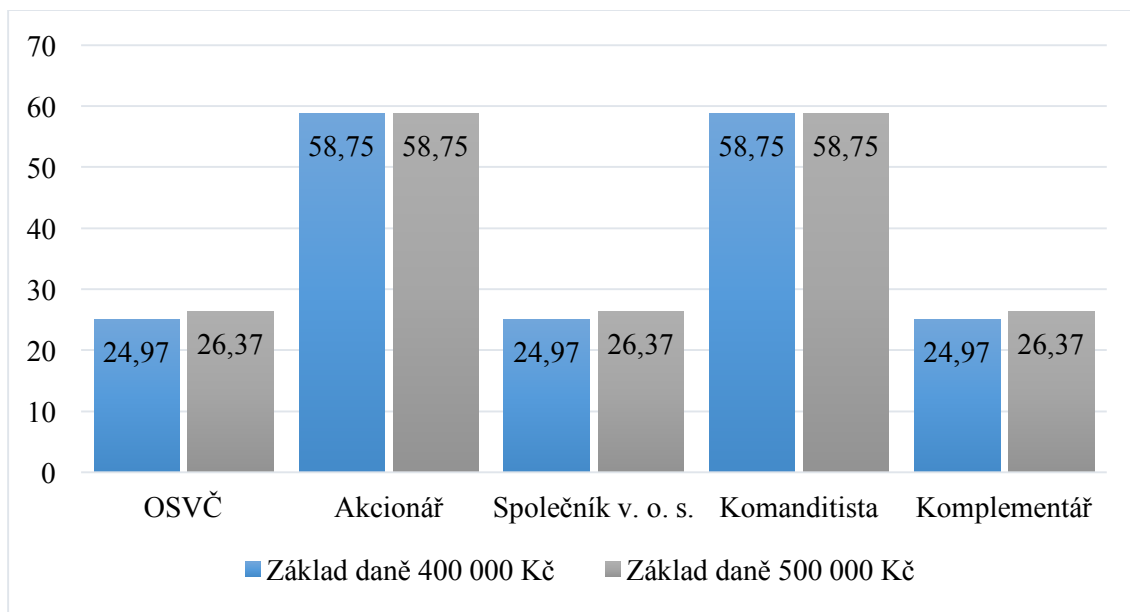
Polovina výsledku hospodaření, která případně společnosti podléhá v tabulce č. 42 dani z příjmů právnických osob. To znamená, že komanditista má možnost dosáhnout pouze na 55 % z poloviny výsledku hospodaření, jež je zatěžována srážkovou daní 13,75 % ($0,55 * 0,25 = 0,1375$). Z částky po zdanění daní z příjmů právnických osob činí srážková daň 25 %.

3.5.5 Vyhodnocení komparace zdanění za rok 1993

Ke shrnutí výsledků za rok 1993 slouží obrázek 7 zobrazující daňové zatížení osoby samostatně výdělečně činné a společníků kapitálových a osobních společností. Osoba samostatně výdělečně činná, společník veřejné obchodní společnosti a komplementář dosahují stejných výsledků, protože všechny tyto formy zatěžuje daň z příjmů fyzických osob s progresivní sazbou, u níž si mohou ponížít základ o jeho nezdanitelnou část.

Akcionář zastupující i společníka společnosti s ručením omezeným a komanditista vykazují stejné hodnoty zatížení daní. Vyšší výsledky stále způsobuje hlavně dvojitá zdanění společníkova příjmu. Výdělek společnosti je na cestě ke společníkovi dvakrát snížen daněmi a v případě 1993 jde o poměrně vysoké odvody.

Obr. č. 7: Daňové zatížení vybraných forem podnikání 1993 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

Při výběru formy podnikání fyzickou osobou se jeví jako nejlepší volba osoba samostatně výdělečně činná, společník veřejné obchodní společnosti a komplementář v komanditní společnosti. Toto tvrzení platí pouze pokud se osoba rozhoduje na základě zdanění a nebere ohled na ostatní aspekty, které uvádí kapitola 2.4.

3.6 Vyhodnocení komparace zdanění 1993-2018

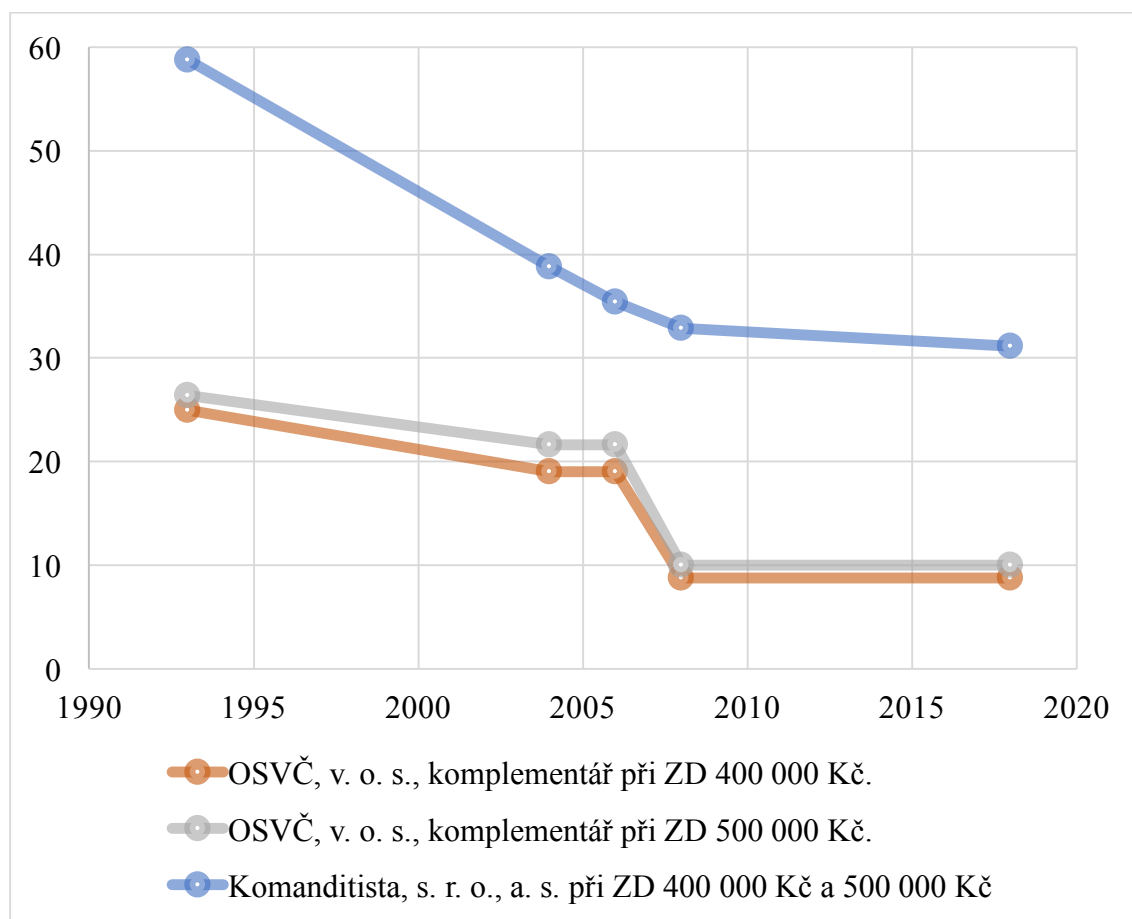
Výpočty za stanovená období byl získán průřez daňovým systémem za posledních 25 let zkoumající vývoj daňového zatížení osoby samostatně výdělečně činné, společníka společnosti s ručením omezeným, komanditisty a komplementáře v komanditní společnosti, společníka veřejné obchodní společnosti a akcionáře v akciové společnosti.

Obrázek 8 zobrazuje vývoj daňového zatížení v procentech v letech 1993-2018 výše zmíněných forem podnikání při různých daňových základech. V případě akcionáře, komanditisty a společníka společnosti s ručením omezeným při daňovém základu 400 000 Kč a 500 00 Kč vykazuje daňové zatížení stejné hodnoty. Z toho vyplývá, že jeho výši neovlivňuje výše základu daně. Daňové zatížení těchto forem podnikání v průběhu let neustále klesá. V roce 1993 činilo 58,75 % a aktuálně dosahuje 31,15 %.

U osoby samostatně výdělečně činné, společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře vykazuje zatížení odlišné hodnoty při různých daňových základech, což je způsobeno využíváním nezdanitelných částí základu daně a od roku 2006 slev na dani. Z počátku daňové zatížení vykazovalo mírný pokles a následně došlo k velkému skoku

z přibližně 20 % na hodnoty kolem 10 %. Skok způsobila významná změna sazeb z progresivních na lineární. Změny sazeb nemusí být jedinou příčinou odlišností zatížení v různých letech, protože výše slev na poplatníka (dříve nezdanitelných částí základu daně) se v průběhu let měnila a ovlivňovala tak výši daně (dříve daňového základu). V dalších letech se daňové zatížení udržuje v podobných hodnotách.

Obr. č. 8: Daňové zatížení v letech 1993-2018 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování, 2018.

V případě obou daňových základů lze stanovit stejný závěr. Osobě, která své rozhodnutí chce učinit pouze na základě daňového zatížení, se jeví jako nejvhodnější forma podnikání osoba samostatně výdělečně činná, společník veřejné obchodní společnosti či komplementář komanditní společnosti.

Při výběru právní formy podnikání je třeba zvážit mnoho dalších aspektů, které zmiňuje kapitola 2.4. Jde například o minimální počet zakladatelů, požadavky na počáteční kapitál, způsob založení či ručení společníků. Závěry v této práci byly stanoveny s ohledem pouze na daňové zatížení jednotlivých forem podnikání.

Závěr

Literární rešerše charakterizující daně, daňovou soustavu České republiky s následným zaměřením na daně z příjmů fyzických a právnických osob, podnikání včetně klasifikace na živnostenské a neživnostenské a formy podnikání specializující se na společnost s ručením omezeným, akciovou společnost, veřejnou obchodní společnost, komanditní společnost a osobu samostatně výdělečně činnou poskytla podklady pro uskutečnění komparace zdanění vybraných forem podnikání.

V podmínkách období vybraných na základě podstatných změn v daňovém systému došlo k výpočtům daňového zatížení. Selektce obsahuje 5 let vytvářejících průřez daňovým systémem od roku 1993 dodnes. Konec každého období obsahuje vyhodnocení sloužící ke shrnutí zjištěných poznatků.

Závěrečné vyhodnocení za roky 1993-2018 komparuje právní formy podnikání popsané v teoretické části bakalářské práce. V této kapitole došlo ke srovnání výsledků procentního daňového zatížení za všechna období. Finální vyhodnocení přineslo zjištění pro osoby zajímající se o podnikání, které se nacházejí ve fázi rozhodování mezi možnostmi forem podnikání, jež Česká republika nabízí.

Z pohledu daňového zatížení vypočteného pouze s případným uplatněním slevy na poplatníka (do roku 2006 nezdánitelné části základu daně) se jeví nejvýhodněji volba osoby samostatně výdělečně činné, společníka veřejné obchodní společnosti či komplementáře v komanditní společnosti. Zdanění patří mezi mnoho aspektů, jež by měly ovlivňovat rozhodnutí pro konkrétní formu podnikání.

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Paušální výdaje v roce 2018

Tab. č. 2: Výpočet daně z příjmů OSVČ 2018

Tab. č. 3: Daňové zatížení OSVČ 2018 (v Kč)

Tab. č. 4: Daňové zatížení OSVČ s paušálními výdaji 2018 (v Kč)

Tab. č. 5: Výpočet daně z příjmů právnických osob 2018

Tab. č. 6: Daňové zatížení společníka kapitálové společnosti 2018 (v Kč)

Tab. č. 7: Daňové zatížení společníka v. o. s. 2018 (v Kč)

Tab. č. 8: Daňové zatížení komplementáře 2018 (v Kč)

Tab. č. 9: Daňové zatížení komanditisty 2018 (v Kč)

Tab. č. 10: Výpočet daně z příjmů OSVČ 2008

Tab. č. 11: Daňové zatížení OSVČ 2008 (v Kč)

Tab. č. 12: Daňové zatížení OSVČ s paušálními výdaji 2008 (v Kč)

Tab. č. 13: Výpočet daně z příjmů právnických osob 2008

Tab. č. 14: Daňové zatížení společníka kapitálové společnosti 2008 (v Kč)

Tab. č. 15: Daňové zatížení společníka v. o. s. 2008 (v Kč)

Tab. č. 16: Daňové zatížení komplementáře 2008 (v Kč)

Tab. č. 17: Daňové zatížení komanditisty 2008 (v Kč)

Tab. č. 18: Výpočet daně z příjmů OSVČ 2006

Tab. č. 19: Sazby daně 2006

Tab. č. 20: Daňové zatížení OSVČ 2006 (v Kč)

Tab. č. 21: Daňové zatížení OSVČ s využitím paušálních výdajů 2006 (v Kč)

Tab. č. 22: Výpočet daně z příjmů právnických osob 2006

Tab. č. 23: Daňové zatížení společníka kapitálové společnosti 2006 (v Kč)

Tab. č. 24: Daňové zatížení společníka v. o. s. 2006 (v Kč)

Tab. č. 25: Daňové zatížení komplementáře 2006 (v Kč)

- Tab. č. 26: Daňové zatížení komanditisty 2006 (v Kč)
- Tab. č. 27: Výpočet daně z příjmů OSVČ 2004
- Tab. č. 28: Sazby daně 2004
- Tab. č. 29: Daňové zatížení OSVČ 2004 (v Kč)
- Tab. č. 30: Výpočet daně z příjmů právnických osob 2004
- Tab. č. 31: Daňové zatížení společníka kapitálové společnosti 2004 (v Kč)
- Tab. č. 32: Daňové zatížení společníka v. o. s. 2004 (v Kč)
- Tab. č. 33: Daňové zatížení komplementáře 2004 (v Kč)
- Tab. č. 34: Daňové zatížení komanditisty 2004 (v Kč)
- Tab. č. 35: Sazby daně 1993
- Tab. č. 36: Výpočet daně z příjmů OSVČ 1993
- Tab. č. 37: Daňové zatížení OSVČ 1993 (v Kč)
- Tab. č. 38: Výpočet daně z příjmů právnických osob 1993
- Tab. č. 39: Daňové zatížení společníka kapitálových společností 1993 v (Kč)
- Tab. č. 40: Daňové zatížení společníka v. o. s. 1993 (v Kč)
- Tab. č. 41: Daňové zatížení komplementáře 1993 (v Kč)
- Tab. č. 42: Daňové zatížení komanditisty 1993 (v Kč)

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Daňový systém České republiky

Obr. č. 2: Obchodní korporace

Obr. č. 3: Daňové zatížení vybraných forem podnikání 2018 (v %)

Obr. č. 4: Daňové zatížení vybraných forem podnikání 2008 (v %)

Obr. č. 5: Daňové zatížení vybraných forem podnikání 2006 (v %)

Obr. č. 6: Daňové zatížení vybraných forem podnikání 2004 (v %)

Obr. č. 7: Daňové zatížení vybraných forem podnikání 1993 (v %)

Obr. č. 8: Daňové zatížení v letech 1993-2018 (v %)

Seznam použitých zkratek

ad.	a další
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
a. s.	akciová společnost
č.	číslo
Kč	koruna česká
obr.	obrázek
odst.	odstavec
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
Sb.	sbírka zákonů
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
tab.	tabulka
tzn.	to znamená
v. o. s.	veřejná obchodní společnost
ZD	základ daně

Seznam použité literatury

- Ali, M. A., & Alam, S. (2014). *Indirect taxes: for B.Com-III Semester-VI*. New Delhi: VK Global Publication.
- Běhounek, P. (2016). *Společnost s ručením omezeným: prakticky včetně účetnictví a daní*. Olomouc: ANAG.
- Černá, S., et al. (2016). *Obchodní právo: podnikatel, podnikání, závazky s účastí podnikatele*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Dittrich, M. (2014). Veřejná obchodní společnost. In: A. Rozehnal, et al., *Obchodní právo* (s. 314-332). Plzeň: Aleš Čeněk.
- Dušek, J., & Sedláček, J. (2015). *Daňová evidence podnikatelů 2015*. Praha: Grada Publishing.
- Dvořák, T. (2016). *Akciová společnost*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Dvořák, T. (2004). *Komanditní společnost*. Praha: ASPI Publishing.
- Dvořáková, L., et al. (1997). *Daně I*. Praha: Bilance.
- Filip, V., & Fyrbach, D. (2016). *Společnost s ručením omezeným..* Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Geršlová, J. (2012). *Dějiny moderního podnikání*. Praha: Professional Publishing.
- Hakalová, J., & Pšenková, Y. (2016). *Daňová evidence: Teorie a praxe*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Hejda, J., et al. (2014). *Akciová společnost*. Olomouc: ANAG.
- Hejduková, P. (2015). *Veřejné finance: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck.
- Hrdý, M., & Krechovská, M. (2016). *Podnikové finance v teorii a praxi*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Hrstková Dubšeková, L. (2017). *Meritum daňový řád 2017-2018*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Chalupa, I., et al. (2017). *Základy soukromého práva*. Praha: C. H. Beck.
- Jánošíková, P., et al. (2016). *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk.

- Koudelka, Z. (2012). Profesionální komory s povinným členstvím. *Studia Trebicensia*. 2012(1), s. 81-94.
- Kraakman, R., et al. (2017). *The anatomy of corporate law: a comparative and functional approach*. Oxford: Oxford University Press.
- Kubátová, K. (2009). *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI.
- Kunešová, H., et al. (2014). *Světová ekonomika: nové jevy a perspektivy*. Praha: C. H. Beck.
- Lal, B. B. (2012). *Income tax*. Noida: Dorling Kindersley.
- Lipovská, H. (2017). *Moderní ekonomie: Jednoduše o všem, co byste měli vědět*. Praha: Grada Publishing.
- Lochmanová, L. (2009). *Základy obchodního práva*. Ostrava: Key Publishing.
- Ludínová, M. (2004). *Daňové zákony 2004 v úplném znění k 1.5.2004*. Olomouc: ANAG.
- Novotný, J., & Šašek, P. (2017). *Právní základy podnikání: I. díl*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni.
- Otavová, M. (2017). Daňové zatížení společníka společnosti s ručením omezeným vs. živnostníka. *Daně a právo v praxi*. 22(2), s. 22-28.
- Padrnos, J. (2013). *Vhled do právní úpravy českého obchodního práva*. Ostrava: Key Publishing.
- Pavlásek, V., & Hejduková, P. (2011). *Veřejné finance a daně v České republice*. Plzeň: NAVA.
- Pelikánová, I., et al. (2010). *Obchodní právo*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Pilátová, J., et al. (2016). *Daňová evidence: komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ*. Olomouc: ANAG.
- Pokorná, J., et al. (2014). *Obchodní společnosti a družstva*. Praha: C. H. Beck.
- Salachová, B., et al. (2014). *Obchodní korporace a jejich přeměny: (právní, účetní a daňové aspekty)*. Ostrava: Key Publishing.
- Smith, S. (2015). *Taxation: A very short introduction*. Oxford: Oxford University Press.

Smoleň, P. (2016). *Selected issues in taxation and tax authorities in Central Europe*. Lublin: Wydawnictwo KUL.

Srpová, J., et al. (2010). *Základy podnikání: Teoretické poznatky, příklady a zkušenosti českých podnikatelů*. Praha: Grada Publishing.

Široký, J. (2015). *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

Taušl Procházková, P., et al. (2017). *Úvod do podnikové ekonomiky*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni.

Vančurová, A., & Láchová, L. (2016). *Daňový systém ČR 2016*. Praha: 1. VOX.

Právní normy

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v úplném znění k 1. 5. 2004.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v úplném znění k 1. 1. 2006.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v úplném znění k 1. 1. 2008.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v úplném znění k 1. 1. 2018.

Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona ČNR č. 35/1993.

Elektronické zdroje

Barták, T. (2014). *Jobfairs*. Cit. 14.03.2018, dostupné z: <http://www.jobfairs.eu/magazin/vis-vsechno-o%C2%A0osvc>

CzechTrade (2018). *BusinessInfo. Oficiální portál pro podnikání a export*. Cit. 22.02.2018, dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/systemy-vnitri-struktury-akciove-spolecnosti-ppbi-71412.html#!&chapter=4>

Český statistický úřad (2017). *Organizační statistika - časové řady*. Cit. 10.04.2018, dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/res_cr

- De la Torre, J. J. (2015). *Entrepreneur*. Cit. 20.02.2018, dostupné z: <https://www.entrepreneur.com/article/245628>
- Gola, P. (2017). *Finance*. Cit. 14.03.2018, dostupné z: <https://www.finance.cz/494848-vydajove-pausaly/>
- Maková, K. (2008). *Vybrané aspekty daňové reformy v České republice se zaměřením na daňové zatížení domácností*. Cit. 19.03.2018, dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1218123247_sb_makovkateina.pdf
- Petlachová, P. (2018). *Finanční správa*. Cit. 14.03.2018, dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/podnikatele-pausalni-vydaje-a-slevy-8983>
- Tománek, P. (2013). *Daně a daňová problematika*. Cit. 18.02.2018, dostupné z: <http://docplayer.cz/7948628-Dane-a-danova-problematika.html>
- Valešová, R. (2018). *Statistika podnikatelských subjektů k 31.12.2017*. Cit. 10.04.2018, dostupné z: <http://www.plzensky-kraj.cz/cs/clanek/statistika-podnikatelskych-subjektu-k-31-12-2017>
- Vančurová, A. (2008) *Daňové reformy ČR*. Cit. 19.03.2018, dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1218123709_sb_vancurova.pdf

Seznam příloh

Příloha A: Počet živností v Plzeňském kraji k 31.12.2017

Příloha B: Počet podnikatelských jednotek v letech 1993-2012

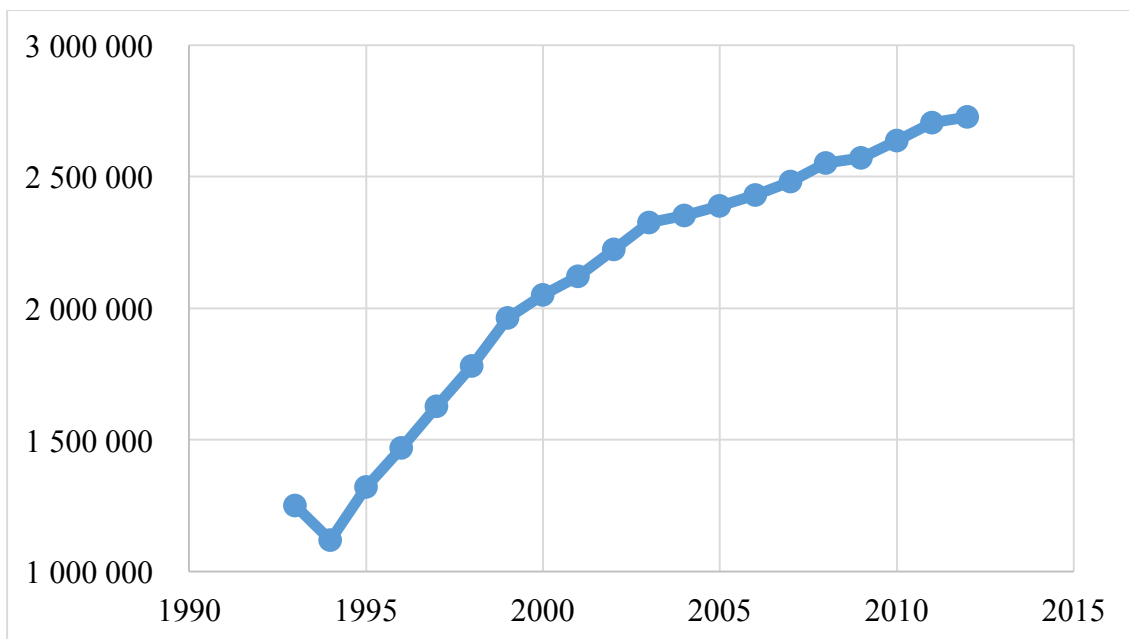
Přílohy

Příloha A: Počet živností v Plzeňském kraji k 31.12.2017

Podnikatelé	125 491
Živnostenská oprávnění	187 652
z toho koncesované živnosti	14 124
z toho volné živnosti	104 614
z toho řemeslné živnosti	54 267
z toho vázané živnosti	14 647
Oprávnění na podnikatele	1,5

Zdroj: vlastní zpracování dle Valešová (2018), 2018

Příloha B: Počet podnikatelských jednotek v letech 1993-2012



Zdroj: vlastní zpracování dle Českého statistického úřadu (2017), 2018

Abstrakt

ŠAFROVÁ, Dominika. *Komparace zdanění vybraných forem podnikání s využitím konkrétních příkladů*. Plzeň, 2018. 79 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: daně, daňová soustava, daňové zatížení, podnikání, formy podnikání

Bakalářská práce se zabývá komparací zdanění vybraných forem podnikání pomocí modelových příkladů. Na základě teoretických podkladů, které se zaměřují na charakteristiku daní, daňové soustavy České republiky, daní z příjmů, podnikání a forem podnikání, se uskutečnilo zdanění zvolených představitelů forem podnikání za podmínek pěti různých období. Dle zjištění z jednotlivých let se uskutečnila komparace daňového zatížení osoby samostatně výdělečně činné, společníků kapitálových společností a společníků osobních společností, která měla stanovit jaká forma podnikání je nejvýhodnější z daňového hlediska. Při výběru formy podnikání musí být zváženo mnoho aspektů a daňové zatížení patří mezi nejdůležitější.

Abstract

ŠAFROVÁ, Dominika. The comparison of taxation of selected forms of business utilizing specific examples. Plzeň, 2018. 79 p. Bachelor Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: tax, tax system, tax burden, business, forms of business

Bachelor thesis focuses on the comparison of taxation of selected forms of business utilizing specific examples. According to the theoretical background which describes taxes, tax system of the Czech Republic, business and forms of business, the taxation of selected representatives of forms of business under the conditions of five different periods was realized. The comparison of taxation of the self-employed, partners of capital companies and partners of personal companies was based on findings from selected periods. Results of the comparison defined what form of business is most advantageous according to the tax burden. Many aspects need to be considered in the choice of legal form of business and the tax burden is one of the most important.