

Západočeská univerzita v Plzni
Fakulta právnická

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Plzeň 2015

Milena Trojanová

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

Katedra finančního práva a národního hospodářství

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Zdaňování příjmů ze samostatné činnosti u fyzických osob

Předkládá: Milena Trojanová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Josef Nocar

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta právnická
Akademický rok: 2014/2015

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

Jméno a příjmení: **Milena TROJANOVÁ**
Osobní číslo: **R13B0083P**
Studijní program: **B6804 Právní specializace**
Studijní obor: **Veřejná správa**
Název tématu: **Zdaňování příjmů ze samostatné činnosti u fyzických osob**
Zadávající katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

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

1. Problematika daní v ČR
2. Povinnosti FO
3. Daň z příjmů
4. Daň z příjmů FO
5. Vymezení poplatníků daně z příjmů fyzických osob u \bar{O} 7
6. Příjmy
7. Výdaje v prokázané výši
8. Daňová evidence
9. Nepeněžní příjmy
10. Výdaje stanovené procentem z příjmů
11. Daň stanovená paušální částkou
12. Daňový kalendář
13. Zálohy na daň z příjmů FO
14. Problematika daňového přiznání FO

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 30

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

- Pelc a Pelech, Daně z příjmů 2014 s komentářem, 978-80-7263-867-3, Anag
- Prudký, Lošťák, Hmotný a nehmotný investiční majetek v praxi 2014, 978-80-7263-866-6, Anag
- Daňová evidence 2014 - komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ, Pilátová a kol., 978-80-7263-863-5, Anag
- Kocina, Daňové trestné činy, ISBN: 978-80-7380-442-8, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o.
- Křemen, 100 legálních daňových triků 2014, 9788026048893, GRADA
- Hnátek, Zámek, Daňové a nedaňové náklady 2014, 9788026048909, GRADA
- Gebarowský, Skálová, Daňový poradce pro podnikatele 2014, 978-80-7201-935-9, Linde
- Vančurová, Láchová, Daňový systém ČR 2014, 978-80-87480-23-6, VOX
- Kobík, Kohoutková, Oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení, 978-80-7478-047-9, Wolters Kluwer
- Vančurová, Danění osobních příjmů, 978-80-7478-388-3, 2014, Wolters Kluwer


Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Josef Nocar

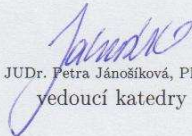
Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání bakalářské práce: 26. června 2014

Termín odevzdání bakalářské práce: 31. března 2015


Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.
děkan




JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 24. září 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Zdaňování příjmů ze samostatné činnosti u fyzických osob“ zpracovala samostatně a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem pro vědeckou práci obvyklým.

V Plzni dne 20. března 2015


.....

Poděkování

Chtěla bych tímto poděkovat Ing. Josefu Nocarovi za odborné vedení, za poskytnuté inspirující rady a vstřícnost při konzultaci při zpracování mé bakalářské práce.

Obsah:

ÚVOD	9
1. Daňová soustava ČR	11
1.1. DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	11
1.2. PŘÍJMY Z PODNIKÁNÍ A Z JINÉ SAMOSTATNÉ VÝDĚLEČNÉ ČINNOSTI (§ 7)	12
1.3. PŘÍJMY ZE ZEMĚDĚLSKÉ VÝROBY, LESNÍHO A VODNÍHO HOSPODÁŘSTVÍ	12
1.4. PŘÍJMY ZE ŽIVNOSTI	14
1.5. PŘÍJMY Z JINÉHO PODNIKÁNÍ.....	15
1.6. PODÍL SPOLEČNÍKA VEŘEJNÉ OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI A KOMPLEMENTÁŘE KOMANDITNÍ SPOLEČNOSTI NA ZISKU	17
1.7. PŘÍJMY Z JINÉ SAMOSTATNÉ VÝDĚLEČNÉ ČINNOSTI, POKUD NEPATŘÍ DO PŘÍJMŮ UVEDENÝCH V § 6	17
1.8. PŘÍJEM Z NÁJMU MAJETKU ZAŘAZENÉHO V OBCHODNÍM MAJETKU	18
1.9. PŘÍJEM Z VÝKONU NEZÁVISLÉHO POVOLÁNÍ	19
2. Výdaje uplatněné procentem z příjmů	21
2.1. VÝVOJ VÝDAJŮ UPLATNĚNÝCH V PROCENTECH Z PŘÍJMŮ	21
2.2. MINIMÁLNÍ ZÁKLAD DANĚ	22
2.3. ZÁSADNÍ ZMĚNA OD 1.1.2008	22
2.4. OD 1.1.2009 DOŠLO OPĚT KE ZMĚNÁM TZV. VÝDAJOVÝCH PAUŠÁLŮ.....	22
2.5. UPLATNĚNÍ VÝDAJOVÝCH PAUŠÁLŮ OD 1.1.2015	22
3. § 7a) Daň stanovená paušální částkou	27
3.1. MINIMÁLNÍ ZÁKLAD DANĚ OD 1.1.2004	29
3.2. POPLATNÍCI V ROCE 2004-2007, NA KTERÉ SE MINIMÁLNÍ ZÁKLAD DANĚ NEVZTAHOVAL	30
3.3. STANOVENÍ DANĚ PAUŠÁLNÍ ČÁSTKOU	32
3.4. POSTUP POPLATNÍKA PŘI UPLATNĚNÍ PAUŠÁLNÍ DANĚ	32
3.5. VYMĚŘENÍ PAUŠÁLNÍ DANĚ.....	34
3.6. SKUTEČNÉ PŘÍJMY A VÝDAJE JSOU ODLIŠNÉ OD PŘEDPOKLÁDANÝCH	35
3.7. PODÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ PŘI JINÝCH PŘÍJMECH	36
3.8. ZÁMĚNY POUŽÍVANÝCH POJMŮ PAUŠÁLNÍ ČÁSTKA V ZÁKONĚ O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	37
3.9. OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI A DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY	38
4. Daňová evidence podle § 7b	40
4.1. FÚ – NEJČASTĚJŠÍ CHYBY PŘI VEDENÍ DAŇOVÉ EVIDENCE.....	40
Z Á V Ě R	42
Resumé	44
PŘEHLED PRAMENŮ	46

ÚVOD

Cílem teoretické části práce je specifikovat poplatníky daně z příjmů, kteří mají příjmy jako osoby samostatně výdělečně činné podle § 7 zákona o daních z příjmů a prezentovat tak jejich značnou různorodost. Poplatníci daně z příjmů, aby zjistili základ daně, mohou výdaje uplatňovat různým způsobem. Varianty možností, jak uplatnit výdaje je součástí této práce. Jednou z možností je vedení daňové evidence a asi nejpoužívanější způsob jsou výdaje v procentech z příjmů tzv. paušální výdaje. Naprosto opomíjeným tématem je zcela zapomenutý způsob zdanění fyzických osob, podnikajících podle § 7 a to daň stanovená paušální částkou. Tento způsob daňové optimalizace jde od počátku svého vzniku mimo pozornost všech publikací a rad daňových expertů a příruček o daňových tipech. V určitých letech měla značný význam pro poplatníka a to při stanovení minimálního základu daně.

Je zcela přirozené, že se daňový subjekt snaží minimalizovat své daňové povinnosti. Minimalizace je tedy racionálním ekonomickým chováním. Stát by měl s tímto chováním nejen počítat, ale snažit se ho využít k tomu, aby se aktivita subjektu ubírala žádoucím směrem. Optimalizace daně je v zásadě legitimní a jako taková není trestná. Trestná je až tehdy, kdy je prováděna nelegálními způsoby jako například nepřiznání daně vůbec, záměrné nepřiznání příjmů nebo použití jiných nelegálních prostředků ke snížení daně.

Kdy byla a je výhodná daň stanovená paušální částkou? Byla jistě výhodná především při stanovení institutu minimálního základu daně. Tehdejší snahy o odtržení základu daně od účetního hospodářského výsledku byly vedeny úsilím postihnout nekalé praktiky dlouhodobě ztrátových podnikatelů, kteří záměrně snižují svůj základ daně. Je jasné, že žádná společnost, má-li být konkurenceschopná, nemůže být trvale ztrátová. Otázkou však zůstává, zda právě tento způsob boje proti ztrátovým firmám je ten nejvhodnější.

V současnosti je počet poplatníků, kterým je daň stanovená paušální částkou, velmi málo, přesto i tento způsob placení daně může být pro určité druhy příjmů fyzických osob vhodný. Zejména u činností, které nejsou různorodé, a lze u nich dopředu odhadnout výši příjmů. To splňují především malí podnikatelé, kteří mívají prakticky stejnou klientelu, každý rok se opakující. Rovněž je důležité, jak vysoký dosáhnou základ daně, jelikož jsou dnes tzv. daňové paušály dost vysoké na to, aby žádnou daň po slevách na dani neplatili. Je proto nutné i na praktických příkladech určit, komu se daň stanovená paušální částkou vyplatí a komu ne. To by jistě v každém případě přecházelo situaci, než by poplatník o dani stanovené paušální částkou uvažoval a následně chtěl takovou uplatnit u správce

daně. V mnohých případech současného zdaňovacího období by určitě došel k názoru, že se mu takový typ zdanění nevyplatí. Proto je použito i mnoho příkladů pro srozumitelnost. Příklady jsou uvedeny i v souvislostech k časovému vývoji ustanovení institutu daně stanovené paušální částkou. Je důležité pro pochopení, kdy byla tato specialita skutečně pro poplatníka prospěšná a kdy už nikoliv.

1. Daňová soustava ČR

V rámci daňové reformy, která platila od roku 1993, se stal právním základem nové daňové soustavy zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.¹ Daně byly rozděleny na přímé a nepřímé. Přímé daně se dělily na dvě skupiny a to důchodové a majetkové. Důchodovou daní se stala daň z příjmů fyzických a právnických osob tj. zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Majetkové daně byly rozděleny na daň z nemovitosti – zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí a daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí – zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Do této skupiny patří i daň silniční, tzn. zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.²

Naprosto nově byla zavedena nepřímá daň z přidané hodnoty dle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, kterou v roce 2004 nahradil zákon č. 235/2004³ a spotřební daně, které byly upraveny v zákoně č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních.

Procesní normou byl nově zaveden zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl účinný do konce roku 2010, kdy byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád.⁴

Živnostenský zákon je právní normou, která byla během své účinnosti velmi často novelizována. Z tohoto důvodu byla připravena stránka, kde jsou průběžně zveřejňovány nové právní předpisy a změny související se živnostenským podnikáním. Jednotlivé odkazy na normy zároveň obsahují komentář o nejdůležitějších změnách. Starší právní předpisy jsou k dispozici v horní navigaci řazené podle příslušných let, kdy byly zveřejněny ve Sbírce zákonů ČR. V novelách jsou zapracovány předpisy EU.

1.1. Daň z příjmů fyzických osob

Zákon o daních z příjmů je jednou z nejvíce novelizovaných právních norem. Není výjimkou, že jedním zákonem je schváleno několik novel, které postupně nabývají účinnosti. To vede k tomu, že zákon sám je značně nepřehledný a hlavně nestabilní. Konečně i dozrávání všech daňových zákonů je od začátku každého roku na konci roku minulého pomalé a není možné se na ně patřičně připravit. To lze považovat za nesprávnou legislativní praxi.

¹ Kocina, J. Daňové trestné činy, Plzeň, s. 94

² Daně 2010

³ Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁴ Kocina, J. Daňové trestné činy, Plzeň, s. 94

1.2. Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7)

Zákon o daních z příjmů měl na počátku roku 2015 celkem 140 různě rozsáhlých novel s různou účinností. Zvláště v posledních letech měly novely různou účinnost vybraných částí. Novelizované body byly znovu novelizovány a rušeny. Nedá se tedy hovořit o přehledném a srozumitelném textu. Rozsáhlá novela č. 458/2011 Sb., buď vstoupila v účinnost již dříve posunutím původně plánované účinnosti, nebo byla zrušena k 1.1.2015. Velmi rozsáhlá novela č. 267/2014 Sb., zahrnuje na 300 změn napříč celým zákonem i novelu zákona o silniční dani a novelu daňového řádu.

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob podle § 7 tvoří širokou škálu osob, kteří provozují samostatnou výdělečnou činnost. Taková činnost ve většině případů vyžaduje oprávnění k takové samostatné činnosti. Podle oblasti, ve které svoje příjmy realizují, je nutné se opřít o další předpisy.

„S ohledem na nevyjasněnost odborného názoru s termínem „podnikání“ podle § 420 občanského zákoníku se navrhuje do zákona o daních z příjmů pro účely právní jistoty výslovně stanovit, že dle § 7 se zdaňují pouze ty činnosti, ke kterým je potřeba podnikatelské oprávnění. Nejasnost spočívá v interpretaci ustanovení § 420 odst. 1, a to zejména sousloví „živnostenským nebo jiným obdobným způsobem“. V důsledku doplnění budou tak zcela odstraněny spekulace směřující k zahrnování příjmů z nájmu majetku, který není v obchodním majetku, do § 7. Obdobně se vyřeší problém s osobami, které každodenně obchodují na regulovaném trhu cenných papírů (ti rovněž nepotřebují ke své činnosti podnikatelské oprávnění, nicméně není jasné, zda jsou či nejsou podnikateli) jakož i další sporné případy.“⁵

1.3. Příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství

Podle zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění zákona č. 85/2004 Sb. a 179/2014 Sb., s účinností od 1.1.2015 je nejdůležitější změnou, že lze žádost o zápis do evidence zemědělského podnikatele o provedení změny v této evidenci nebo o vyřazení z této evidence podat u kteréhokoliv obecního úřadu obce s rozšířenou působností, zemědělský podnikatel - fyzická osoba musí být plně svéprávná, zemědělskou výrobou není pěstování konopí pro léčebné použití a vědecké účely a na osvědčení již nebude uváděno zaměření zemědělské výroby, tedy tato listina bude pouze průkazem o tom, že

⁵ MFČR, důvodová zpráva k novele 267/2014 Sb.,

byl subjekt zapsán do Evidence zemědělského podnikatele. ⁶ Z § 3 zmíněného zákona je nutné připomenout, že v odstavci 3 je upřesněno, že zemědělskou výrobou včetně hospodaření na vodních plochách se rozumí

- a) rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví a pěstování zeleniny, hub, okrasných rostlin, léčivých a aromatických rostlin, rostlin pro technické a energetické užití na pozemcích vlastních, pronajatých, nebo užívaných na základě jiného právního důvodu, popřípadě provozovaná bez pozemků,
- b) živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání, zpracování a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní,
- c) produkce chovných a plemenných zvířat, využití jejich genetického materiálu a získávání zárodečných produktů, pokud jde o zvířata uvedená v písmenu b),
- d) výroba osiv a sadby, školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin,
- e) úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby,
- f) chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin ve vodním útvaru povrchových vod na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,
- g) hospodaření v lese ⁷
- h) hospodaření s vodou pro zemědělské a lesnické účely.

A podle odst. 4) ZDP, je zemědělský podnikatel oprávněn rovněž poskytovat práce, výkony nebo služby, které souvisejí výhradně se zemědělskou výrobou a při kterých se využijí prostředky nebo zařízení sloužící zemědělskému podnikateli k zemědělské výrobě.

Pod uvedené příjmy nepatří takové příjmy, které jsou příležitostného charakteru a náleží tak do § 10 odst. 3 písm. a) ZDP, když u poplatníka nepřesáhnou ve zdaňovacím období 30 000 Kč. Výjimku tvoří pouze příjem z chovu včel u poplatníka, který ve zdaňovacím období převyší počet včelstev 60. ⁸

⁶ 179/2014 Sb. - kterým se mění zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství

⁷ zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů - lesní zákon, ve znění pozdějších předpisů., na pozemcích vlastních, pronajatých, nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,

⁸ pokyn GFŘ D-6 - Ministerstvo financí v zájmu zajištění jednotného uplatňování

1.4. Příjmy ze živnosti

Druhy živností podle zákona o živnostenském podnikání⁹, dále jen ŽP. Obsahové náplně živností řemeslných jsou uvedeny v Příloze č. 1 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností, v platném znění. Obsahové náplně živností vázaných jsou uvedeny v Příloze č. 2 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností, v platném znění. Obsahové náplně živností koncesovaných obsahuje Příloha č. 3 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností, v platném znění a nakonec obsahové náplně živností volných jsou předmětem obsahu Přílohy č. 4 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností, v platném znění.¹⁰

S účinností od 1.1.2015 platí předpis 140/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb.¹¹, o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů a předpis č. 458/2011 Sb. , ze kterých vyplývá, že listinné doklady, které budou doloženy po 1.1.2015 jako výpisy z evidence trestů, doklady o odbornosti podnikatele a odpovědného zástupce (doklady o praxi, vysvědčení, osvědčení o rekvalifikaci, atd.), doklad prokazující právní důvod pro užívání prostor, kde je umístěno sídlo nebo organizační složka závodu zahraniční osoby učiní elektronickou podobu, aby byly k dispozici všem živnostenským úřadům.

Neveřejným údajem se s účinností od 1. 1. 2015 stává adresa bydliště a místa pobytu na území ČR, bydliště mimo území ČR, neveřejné jsou též výše uvedené elektronické kopie listin, rovněž byly doplněny další možnosti pro prokázání odborné způsobilosti u některých živností vázaných a koncesovaných a do seznamu živností, jejichž výkon je podnikatel povinen zajistit pouze fyzickými osobami splňujícími odbornou způsobilost, a odborné způsobilosti pro výkon těchto činností, byla nově vložena vázaná živnost, a to Oční optika. Zdanění honorářů autorů je podle § 7 odst. 6, což je návrat k věcnému řešení z roku 2013. Zároveň se navrhuje zvýšit limit na 10 000 Kč, a to z důvodu sjednocení limitů v rámci zákona.¹²

⁹ Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰ č. 458/2011 Sb. - kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání

¹¹ č. 140/2014 Sb. - kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání

¹² MFČR, důvodová zpráva k novele č. 267/2014 Sb.,

1.5. Příjmy z jiného podnikání

Příjmy podle zvláštních předpisů zahrnují především činnosti advokátů, daňových poradců, auditorů, lékařů apod., dílčí základ se stanoví shodným způsobem jako např. u živnostníků.¹³ Úprava podmínek výkonu těchto povolání je vždy obsažena ve zvláštním zákoně či zákonech, např.:

- Zákon o zdraví lidu¹⁴ a podle zákona České národní rady č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře,
- veterinární zákon¹⁵ a zákon o advokacii
- zákon o činnosti notářů¹⁶
- Patentový zákon¹⁷
- Exekuční řád¹⁸
- zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících,
- zákon České národní rady č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky,
- zákon České národní rady č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky,
- zákon České národní rady č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 229/1992 Sb., o komoditních burzách, ve znění pozdějších předpisů; zákon č. 214/1992 Sb., o burze cenných papírů,
- § 11 a § 13 odst. 1 zákona č. 2/1991 Sb., o kolektivním vyjednávání, ve znění zákona č. 519/1991 Sb., zákona č. 118/1995 Sb. a zákona č. 155/1995 Sb.,
- zákon č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů,
- zákon o zeměměřictví¹⁹

¹³ PIKAL, V., ŠIMÁK, P., Slabikář daně z příjmů fyzických osob, s. 131

¹⁴ Zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů,

¹⁵ č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně souvisejících zákonů,

¹⁶ zákon České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti,

¹⁷ č. 237/1991 Sb., o patentových zástupcích, ve znění zákona České národní rady č. 14/1993 Sb.,

¹⁸ zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a o změně dalších zákonů ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ zákon č. 200/1994 Sb., o zeměměřictví a o změně a doplnění některých zákonů souvisejících s jeho zavedením,

Pokud bychom měli dále zobecnit podmínky pro výkon těchto povolání, pak můžeme říci, že na potencionálního poplatníka jsou kladeny vyšší požadavky na kvalifikaci, to znamená převážně vysokoškolské vzdělání, absolvování praxe a složení profesní zkoušky. Dohled nad dodržováním těchto a dalších podmínek je pak těmito zákony svěřen zvláštním profesním komorám vykonávajícím tímto způsobem tzv. zájmovou samosprávu. Komory mohou stanovit i jiné než zákonné normy, zejména etická pravidla výkonu povolání apod.

Splněním podmínek nutných pro výkon povolání a zápisem do seznamu vedeného příslušnou komorou, který je v některých případech podmíněn složením zvláštního slibu, je osoba oprávněna podnikat, k čemuž jí je vydáno osvědčení či oprávnění k podnikání a přiděleno identifikační číslo. V této souvislosti je třeba upozornit, že v rámci jednoho zvláštního zákona může být připuštěno více možností, jak činnost podle tohoto zákona vykonávat. Typicky tomu tak je u advokátů, kde až dosud bylo možno vykonávat advokacii buď jako fyzická osoba, samostatně nebo ve sdružení s dalšími fyzickými osobami, nebo jako společník veřejné obchodní společnosti. Novelou č. 79/2006 Sb. s účinností od 1. 4. 2006 je umožněno vykonávat advokacii jak v pracovním poměru k jinému advokátovi nebo k obchodní společnosti, tak jako společník komanditní společnosti nebo společnosti s ručením omezeným. U společnosti s ručením omezeným platí, že se nesmí jednat o společnost s jediným společníkem. U všech společností pak platí, že předmětem podnikání je pouze výkon advokacie a společníky těchto společností jsou pouze advokáti. Samostatný výkon advokacie, výkon advokacie ve sdružení, v pracovním poměru a výkon advokacie jako společník společnosti jsou spolu navzájem neslučitelné. To znamená, že advokát může vykonávat advokacii pouze v jednom z těchto režimů.

Opět při výčtu poplatníků je vidět, jak široké spektrum § 7 ZDP slučuje, nelze vyčerpávajícím způsobem všechny vyjmenovat a určit zde, pod jakým právním předpisem lze uskutečňovat podnikání. Rok od roku se stále tento okruh upřesňuje s tím, že to vypadá, že se okruh rozšiřuje.

1.6. Podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku

Veřejná obchodní společnost i komanditní společnost patří k alternativním formám podnikání pro menší podnikatele. Obě tyto formy patří do kategorie osobních obchodních společností a z hlediska zákona o daních z příjmů jsou považovány za právnické osoby.²⁰

Zákonná úprava veřejné obchodní společnosti je upravena v § 95 až 117 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech. Rovněž tak je v rámci § 118 až 131 zákona č. 90/2012 upravena forma komanditní společnosti. Společníci veřejné obchodní společnosti, i když ve společnosti fyzicky pracují, nemají postavení zaměstnanců a nepobírají příjem ze závislé činnosti. Společníci v. o. s. mají nárok na podíl na zisku, který je pro ně následně součástí dílčího základu daně ze samostatné činnosti dle §7. Společníci mohou v průběhu roku čerpat zálohově podíl na zisku, následné vyúčtování záloh se provádí až v rámci roční uzávěrky. Na základě konečného vyúčtování může společnosti vzniknout vůči společníkovi závazek či pohledávka. Z celkového základu daně komanditní společnosti se rozdělí zisk a ten se následně přiznává v daňovém tvrzení. Například se může jednat o komanditní společnost, kterou tvoří 6 společníků, z toho dva komplementáři a dále 4 komanditisté. Komanditní společnost vykázala za zdaňovací období základ daně ve výši 3 600 000 Kč. Základ daně je dle společenské smlouvy rozdělován na všechny společníky rovným dílem. Každý komplementář bude danit zisk ve výši jedné šestiny základu daně.²¹

1.7. Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6

Jedná se o příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích. Zákon č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých tzv. autorský zákon, ve znění pozdějších předpisů, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem. Jde o příjmy z činnosti fyzických osob, které spočívají ve

²⁰ Otavová, M., Zdaňování příjmů veřejných obchodních společností a komanditních společností včetně jejich společníků, Daňaři online, Praha 2014

²¹ Otavová, M., Zdaňování příjmů veřejných obchodních společností a komanditních společností včetně jejich společníků, Daňaři online, Praha 2014

využívání výsledků duševní tvůrčí činnosti chráněných zvláštními zákony, jejich původci nebo autory. Tyto příjmy jsou uvedeny v § 3 odst. 1 písm. b) ŽZ a rozumí se jimi příjmy plynoucí z předmětů průmyslového vlastnictví, např. patentů na vynálezy, průmyslových vzorů, užitných vzorů a ochranných známek, jakož i příjmy plynoucí z autorství autorských děl. Právní úpravu podmínek pro získání práv průmyslového vlastnictví a autorských práv najdeme zejména v těchto právních předpisech: zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, zákon č. 529/1991 Sb., o ochraně topografií polovodičových prvků, zákon č. 478/1992 Sb., o užitných vzorech, zákon č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách.

Základním předpokladem pro poskytování práv k předmětům průmyslového vlastnictví je samozřejmě jejich držení. Jednotlivé zákony kladou na získání předmětu průmyslového vlastnictví různé požadavky, které se co do náročnosti splnění dosti liší. Získání patentu k vynálezu je tak nepoměrně složitější proces než získání ochranné známky. Nicméně definitivním potvrzením o tom, že konkrétní osoba je majitelem předmětu průmyslového vlastnictví, je zápis této skutečnosti do příslušného rejstříku. Rejstříky jsou vedeny u Úřadu průmyslového vlastnictví, pokud jde o národní zápis předmětu průmyslového vlastnictví, příp. u příslušné mezinárodní organizace, jedná-li se o zápis mezinárodní. Majitel předmětu průmyslového vlastnictví má různá práva, z jejichž poskytnutí může mít příjem. Nejčastějším zdrojem příjmů je poskytnutí licence k předmětu průmyslového vlastnictví. Licence mohou být poskytovány pro různá území různým nabyvatelům, přičemž rozsah udělení licence nemusí být pro všechny nabyvatele stejný. Od 1.1.2014 byl rozšířen rozsah příjmů uvedený v § 7 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Nově jsou pod něj zařazeny příjmy autorů uvedené v odstavci 2 písm. a) plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Tyto příjmy jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně za předpokladu, že jejich úhrn od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 10 000 Kč. Což je sjednoceno s příjmem ze závislé činnosti podle § 6.²²

1.8. Příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku

V případě, že by se jednalo o nájem movitého majetku, který by nebyl soustavný a poplatník by tudíž neměl živnostenské oprávnění, jednalo by se o příjem podle § 9 zákona

²² zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

o daních z příjmů s možností uplatnit 30% paušální výdaje a bez povinnosti hradit z pronájmu sociální a zdravotní pojištění. Stejně procento výdajů se uplatňuje v příjmech z pronájmu podle § 9.

1.9. Příjem z výkonu nezávislého povolání

Změna § 7 odst. 6 ZDP vyvolala otázku, jak je to po 1. lednu 2014 se zdaněním výkonných umělců. Definice autora se na výkonné umělce nevztahuje. Úprava souvisí se zákonným opatřením senátu č. 344/2013 Sb. o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.²³

V současném právním řádu chybí jednoznačná definice pojmu nezávislého povolání, ačkoliv ustanovení § 7 odst. 2 ZDP tento termín používá. Vychází se z toho, že nezávislým povoláním je v souladu s tímto ustanovením živnost, podnikání podle zvláštních předpisů a některá další blíže nespécifikovaná povolání. Pomoci si můžeme úpravou v ustanovení § 22 ZDP, které se sice týká daňových nerezidentů, ale pro účely vymezení nezávislého povolání je klíčové. V odstavci 1 písmene f) je definována nezávislá činnost, když jako příklad této činnosti jsou uvedeny činnosti architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí. V dřívějším znění se v tomto ustanovení objevovali i přednášející, sportovci, artisté nebo spoluúčinkující osoby. Tato definice je již překonána; architekti, lékaři, právníci budou patřit mezi podnikatele podnikající na základě jiného než živnostenského oprávnění.

Vyjdeme-li z těchto dvou předpokladů, můžeme mezi nezávislá povolání zařadit přednášející, výkonné umělce, sportovce, jejich trenéry, rozhodčí, artisty apod. Samozřejmě o nezávislá povolání půjde jen tehdy, pokud svoji činnost vykonávají nezávisle, nikoliv v zaměstnaneckém nebo obdobném poměru.

Pokud bychom se hlouběji zabývali problematikou výkonných umělců, mezi něž herci jistě patří, a jejich příjmů, měli bychom i zmínit další příjem, který jim z jejich činnosti může plynout. Tím jsou příjmy z majetkových práv výkonných umělců podle autorského zákona, tedy zejména příjmy z práva na vysílání výkonu, záznam živého výkonu, rozmnožování záznamu výkonu atd.

Novela pro rok 2015 použila formulaci jiné příjmy ze samostatné činnosti, čímž se rozumí příjmy ze samostatné činnosti definované v § 7 odst. 1 a 2 zákona o daních z

²³ Kamínková, P., Zdaňování příjmů výkonných umělců od ledna 2014, Daňři online

příjmů s výjimkou příjmů, které jsou uvedené v § 7 odst. 7 písm. a) až c) zákona o daních z příjmů, tj. jiných příjmů než příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, z příjmů z živnostenského podnikání a z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku.

Jedná se o legislativně technickou úpravu, která nově strukturuje § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který upravuje výši paušálních výdajů, které může poplatník uplatnit do základu daně.²⁴ Navrhuje se upravit v písmenech a) až c) výši paušálních výdajů pro konkrétní druhy příjmů ze samostatné činnosti a v písmenu d) pak jejich výši pro zbytkovou kategorii, tj. pro jiné příjmy ze samostatné činnosti. Navrženou formulací „jiné příjmy ze samostatné činnosti“ se rozumí příjmy ze samostatné činnosti definované v § 7 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů s výjimkou příjmů, které jsou uvedené v § 7 odst. 7 písm. a) až c) zákona o daních z příjmů, tj. jiných příjmů než příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, z příjmů z živnostenského podnikání a z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku. Jiným příjmem ze samostatné činnosti pro účely určení výše paušálních výdajů též není podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku (§ 7 odst. 1 písm. d) zákona), neboť tento příjem je základem daně ze samostatné činnosti možnosti snížení o výdaje procentem příjmů.²⁵

Pokud by příjmy spadaly do režimu § 10 odst. 1 a) a nepřesahovaly by 30 000 Kč za zdaňovací období, čímž je myšlený kalendářní rok, byly by od daně osvobozeny.²⁶

²⁴ MFČR Ve Sbírce zákonů byl vyhlášen zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů s účinností od 1. ledna 2015

²⁵ MFČR Ve Sbírce zákonů byl vyhlášen zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů s účinností od 1. ledna 2015

²⁶ pokyn GFŘ D-6 - Ministerstvo financí v zájmu zajištění jednotného uplatňování zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

2. Výdaje uplatněné procentem z příjmů

Pro pragmatické použití daně stanovené paušální částkou je rovněž nutné znát možnost uplatnění výdajů v procentech a to výpočtem procent z příjmů poplatníka. Obvykle bývá snaha správce daně se přiblížit při stanovení daně paušální částkou výdajům v procentech k výši příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP. Proto je velmi přínosné znát tuto problematiku.

Pokud poplatník uplatní výdaje procentem z příjmů, má se za to, že jde o veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosažením příjmů z podnikání včetně odpisů z majetku.²⁷ Poplatník je povinen vést záznamy o příjmech a o evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti činností, ze které mu plynou příjmy. Pokud poplatník přejde z výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmu, musí podat dodatečné daňové přiznání na minulé zdaňovací období, kde musí jako při ukončení činnosti zohlednit pohledávky a zásoby. Uplatnit výdaje v procentech z dosažených příjmů je možné uplatňovat od roku 1993.²⁸

Dalším důvodem uvedené problematiky § 7 odst. 7 je rovněž skutečnost, že si poplatníci pletou pojmy a domnívají se, že daň stanovená paušální částkou je vlastně vypočtení výdajů v procentech z příjmů. Používá se i matoucí výraz tzv. paušální výdaje.

2.1. Vývoj výdajů uplatněných v procentech z příjmů

S ohledem na pochopení celé problematiky je nutné přidat něco z historie zákona o daních z příjmů o uplatnění výdajů v procentech z příjmů.

Od 1. 1. 2006 byly **výdaje v % z příjmů** stanoveny následovně:

- 80% z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- 60% z příjmů z řemeslných živností,
- 50% z příjmů z ostatních živností,
- 40% z příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti,
- 30% z příjmů z pronájmu, nejde-li o příjmy z podnikání,
- 80% z příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem.

Do konce roku 2007 byly v částkách výdajových paušálů uplatňovaných u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti zahrnuty veškeré výdaje poplatníka

²⁷ Vychopeň, J., Daň z příjmů v roce 1993, s. 14

²⁸ zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

vynaložené v souvislosti s dosažením příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, kromě pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které mohl poplatník uplatňující paušální výdaje uplatnit ještě pojistné v prokázané výši.

2.2. Minimální základ daně

Od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2007 platil **minimální základ daně**, což činilo 50% částky, která se stanovila jako součin všeobecného vyměřovacího základu podle zákona o důchodovém pojištění²⁹ za kalendářní rok, který o 2 roky předcházel zdaňovanému období³⁰, minimální základ daně se dělil kalendářními měsíci, v nichž poplatník provozoval činnost a sčítal se s § 6.³¹

2.3. Zásadní změna od 1.1.2008

V rámci daňové reformy v roce 2008 už nebylo možné pojistné osob samostatně výdělečně činných na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění uplatnit jako daňově uznatelný výdaj a proto jej od uvedeného data nelze připočítávat k výdajům uplatňovaným ve stanovené procentní výši. Rovněž tak nemocenské pojištění, které není pro osoby samostatně výdělečně činné povinné, nelze k výdajům v procentní výši připočítávat. To plně koresponduje se skutečností, že se zdaňuje **superhrubá mzda**.

2.4. Od 1.1.2009 došlo opět ke změnám tzv. výdajových paušálů

a to:

- 80% u příjmů z řemeslných živností byl výdajový paušál,
- 60% u příjmů z ostatních živností byl výdajový paušál,
- 60% u příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a u příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti byl výdajový paušál.

2.5. Uplatnění výdajových paušálů od 1.1.2015

Hlavní změny v daních z příjmů pro rok 2015 přinesla zásadní novela zákona o daních z příjmů č. 267/2014 Sb., s komentářem daňové správy ke změnám v daních z příjmů fyzických a právnických osob, daňová správa z 16.12.2014.

²⁹ §17 odst. 2 zákona č. 155/1995 Sb. ve znění pozdějších předpisů

³⁰ §17 odst. 4 zákona č. 155/1995 Sb.,

³¹ §7c odst. 1 písm. a), b) nebo c) zákona 438/2003

Novela 267/2014 Sb. byla vyhlášena ve Sbírce zákonů dne 21.11.2014, je velice rozsáhlá a netýká se pouze zákona o daních z příjmů:

- obsahuje přibližně 300 bodů změn ZDP + přechodná ustanovení k těmto změnám,
- kromě ZDP novelizuje ještě 17 dalších zákonů,
- značným způsobem novelizuje např. daňový řád, mimo jiné pod heslem boje s daňovými úniky,
- omezení výdajů uplatňovaných u příjmů ze živnosti ve výši 60 % příjmů částkou 1 200 000 Kč resp. u živnosti řemeslné (s možností uplatnit výdaje 80 % příjmů) částkou 1 600 000 Kč
- omezení pro fyzické osoby uplatňující výdaje procentem z příjmů dle § 35ca ZDP (nemožnost uplatnění slevy na manželku bez vlastních příjmů (s nízkými příjmy) a daňového zvýhodnění na dítě) zůstalo pro rok 2015 nezměněno (platí pravidla zavedená poprvé pro zdaňovací období roku 2013)

Od 1.1.2015 se mění ZDP 32 a další související zákony a dochází mimo jiné i ke změně struktury a k doplnění § 7 odst. 7 ZDP, podle kterého bude s účinností od uvedeného data platit, že pokud poplatník *„neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje ve výši:*

- *„80% z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů ze živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1600 000 Kč,*
- *60% z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč,*
- *30% z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč,*
- *40% z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč. „³³*

Nově zavedeným pojmem jiné příjmy ze samostatné činnosti se rozumí příjmy ze samostatné činnosti definované v § 7 odst. 1 a 2 ZDP s výjimkou příjmů, které jsou uvedené v § 7 odst. 7 písm. a) až c) ZDP, tj. jiných příjmů než příjmů ze zemědělské

³² zákon č. 267/2014 Sb., o daních z příjmů (rozsáhlá daňová novela)

³³ §7 odst. 7 zákona 586/1992 ve znění pozdějších předpisů

výroby, lesního a vodního hospodářství, z příjmů ze živnostenského podnikání a z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku poplatníka.³⁴

Příjmy podle § 7 odst. 6 ZDP, tj. příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisu, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území České republiky, které budou od 1.1.2015 znovu (nově ale v limitu 10 000 Kč za měsíc) samostatným základem daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, a tudíž ani u těchto příjmů nelze uplatnit žádné výdaje.

Ačkoli i podle veřejných vyjádření Ministerstva financí jsou výdajové paušály „příliš vysoké a podle analýz ministerstva výrazně překračují skutečné náklady“, nedochází od 1.1.2015 k žádné změně stávající výše výdajových paušálů.

U příjmů podnikatelů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a u příjmů ze živnostenského podnikání řemeslného, u kterých je nadále stanoven výdajový paušál ve výši 80%, a u příjmů ze živnostenského podnikání jiného než řemeslného, u kterých je nadále stanoven výdajový paušál ve výši 60%, je však uplatnění výdajů ve stanovené procentní výši od 1.1.2015 nově limitováno obdobným způsobem, jakým jsou již od roku 2013 limitovány ostatní výdajové paušály (tj. rovněž maximálním možným odpočtem rovným příslušné procentní výši výdajového paušálu z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč).³⁵

Bude platit podle nového ustanovení § 21h ZDP, že u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví. V důvodové zprávě je k tomuto ustanovení výslovně uvedeno, že cílem je vyjmutí poplatníků, kteří jsou účetními jednotkami, z obecného režimu posuzování příjmů, přičemž u poplatníků daně z příjmů fyzických osob se má definice příjmů podle tohoto ustanovení uplatnit pouze ve vztahu k činnostem, za které se vede účetnictví. Z toho jednoznačně vyplývá, že by se od 1.1.2015 měli tímto novým ustanovením řídit i poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří vedou účetnictví, ale pro zjištění dílčího základu daně uplatňují výdaje v procentní výši podle § 7 odst. 7 ZDP (podle stávající právní úpravy a k § 7 odst. 7 ZDP tito poplatníci vychází pro účely daně z příjmů z evidence příjmů, nikoliv výnosů). Nedá se ale zatím

³⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v platném znění

³⁵ zákon č. 267/2014 Sb. O dani z příjmů

vyložit, že by mohlo jít o legislativní chybu, která bude další novelou ZDP napravena.

36

Od 1.1.2015 nedochází k žádné změně v § 35ca ZDP, podle kterého poplatník, který uplatní u dílčího základu daně podle § 7 ZDP výdaje v procentní výši podle § 7 odst. 7 ZDP nebo u dílčího základu daně podle § 9 ZDP výdaje v procentní výši podle § 9 odst. 4 ZDP, a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50% celkového základu daně, nemůže:

- snížit daň podle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP,
- uplatnit daňové zvýhodnění.

Nadále platí, že při rozhodování poplatníka o změně dosavadního způsobu uplatňování výdajů je nutno vždy vzít v úvahu i dopady související úpravy základu daně (dílčího základu daně) za předcházející zdaňovací období podle § 23 odst. 8 ZDP. Především je třeba porovnat očekávanou výhodu vyplývající z uplatňování státem velkoryse nastavených výdajových paušálů s možnou nevýhodou, spočívající v povinnosti doplatit daň a pojistné za předcházející zdaňovací období.

Již od roku 2011 platí podle ustanovení § 23 odst. 8 ZDP, že pokud poplatník při změně způsobu uplatnění výdajů podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo, má se za to, že poplatník není v prodlení a tudíž mu v tomto případě nevzniká povinnost uhradit z dodatečného zvýšení daně úrok z prodlení podle § 252 DŘ.³⁷

Daňové výdaje procentem z příjmů může uplatnit i poplatník vedoucí účetnictví. Pro účely daně vychází z evidence příjmů, tj. včetně přijatých záloh (nikoli pohledávek). Poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 9 zákona, nevede daňovou evidenci. Daňové výdaje procentem z příjmů může uplatnit i poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty. Má-li poplatník v jednom zdaňovacím období různé druhy příjmů podle § 7 zákona, u kterých uplatňuje daňové výdaje rozdílným procentem podle druhu příjmů, musí vést přesnou evidenci jednotlivých druhů příjmů tak, aby mohl uplatnit daňové výdaje procentem z příjmů v příslušné výši.

Sazba daně z příjmů fyzických osob v roce 2015 činí 15 % ze základu daně. U zaměstnance je základem daně tzv. superhrubá mzda. Superhrubá mzda je hrubá mzda

³⁶ Pokyn GFŘ D-6

³⁷ Vychopeň, j., Daně a právo v praxi 2014/1 Daňáři online, 2015

nesnížená o částky pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které je povinen srážet a odvádět za zaměstnance zaměstnavatel, zvýšená o částky odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které je v důsledku těchto vyplácených mezd povinen platit zaměstnavatel. U podnikatelů nelze základ daně snižovat o pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění hrazené za sebe, takže jde o analogicky stejný základ daně.

PŘÍKLAD

Za rok 2014 dosáhnou příjmy poplatníka z provozování volné živnosti celkem 3 mil. Kč. Poplatník nevede účetnictví ani daňovou evidenci a vzhledem k trvale nízkým vynaloženým výdajům uplatňuje výdaje v procentní výši z dosažených příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP. Za zdaňovací období roku 2014 si poplatník uplatní podle stávajícího znění ustanovení § 7 odst. 7 písm. b) ZDP výdaje ve výši 1 800 000 Kč (60% z 3 000 000), takže dílčí základ daně podle § 7 ZDP bude činit 1 200 000 Kč a vyměřovací základy pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na všeobecné zdravotní pojištění budou činit 600 000 Kč.

Pokud bude poplatník uplatňovat výdaje v procentní výši podle § 7 odst. 7 ZDP i ve zdaňovacím období roku 2015, pak při dosažení stejné výše příjmů ze živnosti (tj. 3 000 000 Kč) bude moci v tomto zdaňovacím období uplatnit výdaje jen ve výši 1 200 000 Kč (60% z 2 000 000), takže dílčí základ daně podle § 7 ZDP bude činit 1 800 000 Kč a vyměřovací základy pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na všeobecné zdravotní pojištění budou činit 900 000 Kč. Pro poplatníka z toho vyplývá zvýšení daně z příjmů za zdaňovací období o 90 000 Kč (15% z 600 000), zvýšení ročního pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti o 87 600 Kč (29,2% z 300 000) a zvýšení pojistného na všeobecné zdravotní pojištění o 40 500 Kč (13,5% z 300 000).

Uvedený příklad demonstruje typickou ukázkou nepříznivého dopadu nového zastropování výdajových paušálů, která mimo jiné spolehlivě vyvrací nepravdivost zaručené informace, že by se od 1.1.2015 nemělo nikomu zvýšit daňové zatížení.

3. § 7a) Daň stanovená paušální částkou

Od zdaňovacího období 2001 nalezneme v zákoně o daních z příjmů zcela nový institut paušální daně. Podle zákonodárce hlavním cílem této nové úpravy bylo pomoci drobným podnikatelům tím, že se jim v případě využití možnosti stanovit daň paušální částkou značně zjednoduší administrativa.

Zákon o daních z příjmu se paušální daní zabývá v § 7a. Podmínky, které musely být v roce 2001 splněny, aby poplatník mohl požádat o paušální daň, byly přesně vymezeny. O stanovení této daně mohl požádat pouze poplatník, kterému kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů zdanitelných zvláštní sazbou daně, plynuly příjmy pouze ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství nebo příjmy ze živnosti či příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů. Dále poplatník nesměl zaměstnávat zaměstnance, nesměl mít spolupracující osoby, ani nesměl být účastníkem sdružení, které v té době mohlo být, a v neposlední řadě nesměl být plátcem daně z přidané hodnoty. Také musel poplatník splnit podmínku, že roční výše příjmů z provozování podnikatelské činnosti za bezprostředně předcházející 3 zdaňovací období nepřesáhla 1.000.000 Kč.³⁸

Na základě novely č. 492/2000 Sb. zákona o daních z příjmů se od 1.1.2001 poprvé objevuje v zákoně o daních z příjmů **§ 7a) Daň stanovená paušální částkou** s tím, že první znění bylo omezeno roční výší příjmů za předcházející 3 zdaňovací období 1 000 000 Kč. Od 1.1.2006 byl následně limit zvýšen na 5 000 000 Kč. Oproti dřívějšímu stavu mohou s účinností od 1. 1. 2006 již využívat paušální daň i poplatníci, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty.³⁹ Ti ale musí vést povinnou evidenci, kterou jim ukládá Zákon o dani z přidané hodnoty.

S ohledem k vymezeným podmínkám daně stanovené paušální částkou se o způsob stanovení daně na rok 2001 nemohl prakticky nikdo ucházet. Po provedené drobné novele se může relativně větší počet uchazečů objevit, ale ustanovení §7a obsahuje řadu sporných míst, které přímo toužebně volá po pozornosti daňové legislativy. Zavedení paušální daně vůbec nesplnilo původní myšlenku a nepříjemně překvapilo.⁴⁰

Předpokládané příjmy tak i předpokládané výdaje je poplatník povinen uvést v žádosti o stanovení paušální daně. Musela být podána žádost správci daně do 31. ledna, správce daně pak projednal a sepsal o jednání protokol do 15. května a daň byla splatná do 31. května. Nyní platí, že lhůty prodloužily s tím, že správce daně sice má stanovit daň do

³⁸ Gebarovský, J., Daňový poradce pro podnikatele s. 44

³⁹ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁴⁰ Drbohlav, J., Daň z příjmů – řešené příklady z praxe s. 70-73

15. května běžného zdaňovacího období, ale pokud nebude termín dodržen, nelze stanovit daň paušální částkou.⁴¹ Z toho lze dovodit, že pokud správce daně poplatníka vyzve k sepsání protokolu a bude požadovat dodání takových podkladů, které nebude možno dodat, nebude paušální daň vůbec vyměřena, to koresponduje s ustanovením roku 2001, kdy stanovení daně neměl poplatník právní nárok. Pokud byl sepsán protokol do 31. 5. běžného roku, splatnost daně se posunula na 15. prosince běžného zdaňovacího období.⁴²

Výše paušální daně se stanovuje jednak v závislosti na předpokládaných příjmech, jež jsou předmětem daně, a to kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž se daň vybírá zvláštní sazbou daně, a samozřejmě také v závislosti na výši předpokládaných výdajů. Protokol zejména obsahoval předpokládané příjmy, předpokládané výdaje upravené o nezdanitelné části daně a výši daně. Jestliže s touto daní poplatník souhlasil, nedalo se proti tomuto rozhodnutí odvolat. Jestliže poplatník s daní nesouhlasí, pak nebude daň paušální částkou stanovena. Ze znění zákona tedy jasně vyplývá v této situaci nadřazené postavení správce daně, potažmo územního pracoviště finančního ředitelství.

Ustanovení o paušální dani bylo několikrát novelizováno, od 1. 1. 2006 byly výrazně zúženy omezující podmínky pro uplatnění tohoto způsobu zdanění příjmů a došlo i ke zrušení některých dřívějších omezení. Poplatníci ale zatím možnost placení daně paušální částkou příliš nevyužívají.⁴³ Správce daně mohl daň vyměřit tímto způsobem až na 3 zdaňovací období. Rovněž bylo stanoveno, že dosáhne-li poplatník ještě jiné příjmy v průběhu zdaňovacího období, kromě příjmů osvobozených, je povinen podat daňové přiznání se skutečným stavem. Proto bylo nutné, aby si vedl jednoduchou evidenci o výši příjmů, pohledávkách a hmotném majetku.

Původní myšlenka byla, že nový paragraf bude umožňovat zjednodušenou evidenci i zdanění u vymezeného okruhu poplatníků, a to podnikatele podle §7, bez zaměstnanců nebo spolupracujících osob, do limitu, který není plátce DPH. Paušální daň se stanoví na základě výpočtu daně a její minimální částka činí **600 Kč**.⁴⁴

Pokyn č. DS – 151 ke stanovení daně paušální částkou upřesňuje postup při uplatnění stanovení § 7a:

*„Pokud jsou splněny výše uvedené podmínky, měl by správce daně vést jednání s poplatníkem, o kterém sepíše protokol o ústním jednání.“*⁴⁵ Nebo další část pokynu říká:

⁴¹ § 7a) odst. 2 zákona 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁴² § 7a) odst. 8 zákona 586/1992 Sb.,

⁴³ Vychopeň, J., Uplatňování daně z příjmů paušální částkou

⁴⁴ Klabík, P., Zákon o daních z příjmů 2001

⁴⁵ Pokyn č. DS - 151

„Správce daně provede po skončení období kontrolu účetnictví nebo daňové evidence, popřípadě přehledu příjmů poplatníka, zda nedošlo k porušení podmínek podle § 7a odst. 1 zákona o daních z příjmů (výše uvedených), za kterých byla daň stanovena paušální částkou a které by mohly případně vést ke zrušení rozhodnutí.“⁴⁶ To naprosto protičečí původní myšlenky zřízení § 7a.

3.1. Minimální základ daně od 1.1.2004

Pro osoby s příjmy z podnikání s výjimkou podílů na zisku společníků veřejných obchodních společností ZDP v nově vloženém § 7c stanoví, že minimální výše základu daně musí činit polovinu součinu všeobecného vyměřovacího základu a přepočítacího koeficientu pro účely důchodového zabezpečení a počtu kalendářních měsíců provozování výdělečné činnosti.

Uvedené veličiny stanovuje vláda svým nařízením, a to do konce září následujícího roku. Údaje za rok 2002 stanovila vláda⁴⁷ takto:

všeobecný vyměřovací základ 15 711 Kč,

koeficient 1,0717.

Pro představu z výše uvedených veličin se vychází při výpočtu výše důchodů přiznávaných v roce 2004 - částka 15 711 Kč je průměrná mzda roku 2002, koeficient 1,0717 je poměr průměrné mzdy za 1. pololetí 2003 a průměrné mzdy za 1. pololetí roku 2002, součin těchto veličin tedy v podstatě je průměrnou mzdou roku 2002 valorizovanou dle mzdového vývoje na podmínky roku 2003. Minimální základ daně tedy odpovídá zisku ve výši poloviny průměrné mzdy. Povinnost minimálního základu daně se vztahuje i na spolupracující osoby.⁴⁸

Zvolená metodika řeší situace, kdy je podnikání prováděno např. vedle závislé činnosti - v tomto případě se institut minimálního základu daně prakticky neprojeví, protože bude dosažen např. ze závislé činnosti. Jinými slovy, institut minimálního základu daně platí pro osoby s příjmy z podnikání, ale aplikuje se až na celkový základ daně (tedy na součet dílčích základů daně podle § 6 až 10).

⁴⁶ Pokyn č. DS - 151

⁴⁷ Nařízení vlády č. 338/2003 Sb.

⁴⁸ Aimová, M., Stanovení minimálního základu daně, s. 7

3.2. Poplatníci v roce 2004-2007, na které se minimální základ daně nevztahoval

Institut minimálního základu daně se nevztahuje na poplatníka s příjmy dle § 7 odst. 1 písm. a) až c) ZDP, na spolupracujícího manžela (manželku) nebo na ostatní spolupracující osoby ve zdaňovacím období,

- ve kterém zahájil nebo ukončil podnikatelskou činnost, bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém zahájil podnikatelskou činnost,
- **kterému byla stanovena daň paušální částkou podle § 7a ZDP,**
- kterému náležel rodičovský příspěvek⁴⁹ a to i po část zdaňovacího období, kterému náležel příspěvek při péči o blízkou nebo jinou osobu⁵⁰, který byl poživatelem starobního důchodu, plného invalidního důchodu nebo částečného invalidního důchodu, a to i po část zdaňovacího období, který na počátku zdaňovacího období nedovršil 26 let⁵¹ a soustavně se připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem; který ve zdaňovacím období podá daňové přiznání podle § 38gb (daňové přiznání při prohlášení nebo zrušení konkurzu) a který do konce téhož zdaňovacího období neukončil podnikatelskou činnost,
- který má ve zdaňovacím období nárok na slevu na dani podle § 35, § 35a a § 35b ZDP, tj. pro poplatníky, kteří zaměstnávají osoby se sníženou zdravotní schopností a o poplatníky, kterým byl poskytnut příslib investiční pobídky,⁵²
- který uplatnil ve zdaňovacím období nárok na osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. e) ZDP (má příjmy z provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel ad.), nemá-li jiné příjmy uvedené v § 7 ZDP;⁵³
- který nemá příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) ZDP ve zdaňovacím období vyšší než 15 000 Kč.⁵⁴

Institut minimálního základu daně se rovněž nevztahoval na poplatníky daně z příjmů s příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 odst. 2 ZDP, např. na poplatníky:

⁴⁹ zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře

⁵⁰ zákona č. 100/1988 Sb.,

⁵¹ § 12 až 15 zákona č. 117/1995 Sb.

⁵² zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách

⁵³ novely ZDP č. 669/2004 Sb. pro zdaňovací období roku 2005

⁵⁴ novely ZDP č. 669/2004 Sb.,

spisovatele, autory, umělce, herce, zpěváky, znalce, tlumočníky, zprostředkovatele kolektivních sporů, správce konkurzní podstaty ad.

K optimalizaci daně z příjmů fyzických osob u drobných podnikatelů, kteří dosahují nízkého základu daně a musí zdanění odvozovat z minimálního základu daně, se nabízí možnost využití stanovení daně z příjmů fyzických osob paušální částkou podle ustanovení § 7a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Ale i v případě uplatnění minimálního základu daně může poplatník ovlivnit výši své daně. Příkladem si ukážeme možnosti využití obou institutů zákona o daních z příjmů ve prospěch poplatníka daně z příjmů fyzických osob.⁵⁵ Výhody stanovení daně paušální sazbou při minimálním základu daně. Pro ilustraci máme poplatníka daně z příjmů fyzických osob, který splňuje podmínky pro stanovení daně paušální částkou, tzn. má pouze příjmy z podnikání zařazené pod § 7 odst. 1 písm. a) až c) ZDP. Tento poplatník předpokládá za zdaňovací období roku 2005 dosažení zdanitelných příjmů z podnikání ve výši 350 000 Kč a k tomu prokazatelných výdajů ve výši 280 000 Kč. Poplatník uplatňuje pouze odpočet nezdanitelné částky 38 040 Kč.

Varianta A - poplatník vychází z minimálního základu daně za roku 2005:

minimální základ daně ve výši 107 300 Kč,
odpočet nezdanitelné částky 38 040 Kč,
upravený základ daně 69 260 Kč,
vypočtená daň z příjmů 10 380 Kč. (minimální základ daně)

Varianta B - poplatník využije paušální daně na základě podané žádosti do 31. 1. 2005 na finanční úřad:

předpokládané příjmy 350 000 Kč,
předpokládané výdaje 280 000 Kč,
předpokládaný základ **daně** 70 000 Kč,
odpočet nezdanitelné **částky** 38 040 Kč,
upravený základ **daně** 31 960 Kč,
stanovená daň z příjmů 4 785 Kč.

Úspora za zdaňovací období 2005 při stanovení daně paušální částkou oproti použití minimálního základu daně činí 5595 Kč ve prospěch poplatníka. Důležité je znění § 7c

⁵⁵ Macháček, I., Paušální daň může vést k daňové optimalizaci, Daňáři online, Daně a právo v praxi 2005/3.

odst. 4 písm. a) ZDP, totiž že použití minimálního základu daně se nevztahuje na poplatníka, kterému byla stanovena daň paušální částkou podle § 7a ZDP. Poplatník, který využil možnosti stanovení daně paušální částkou, nemohl uplatnit následně institut společného zdanění manželů dle § 13a ZDP.

Nově v roce 2008 se podnikající FO, které nemají zaměstnance, nejsou účastníky sdružení a navíc jejich roční výše příjmů v bezprostředně předcházejících třech zdaňovacích obdobích nepřesáhla 5 mil. Kč, mohou požádat správce daně o stanovení daně paušální částkou.

3.3. Stanovení daně paušální částkou

Poplatník, který je plátcem daně z přidané hodnoty, je povinen podle⁵⁶ o dani z přidané hodnoty, vést evidenci přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a plnění, která jsou osvobozená od daně nebo nejsou předmětem daně, včetně evidence majetku, který je obchodním majetkem pro účely DPH,⁵⁷ tj. veškerý majetek, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování jeho ekonomických činností.

Správce daně může svým rozhodnutím⁵⁸ uložit i poplatníkovi, kterému byla stanovena paušální daň, k různým daňovým účelům tzv. záznamní povinnost. Mohou mít ale stanovenou záznamní povinnost podle svého druhu podnikání i jiným orgánem.⁵⁹ Součástí tohoto rozhodnutí musí být přesné vymezení zaznamenávaných údajů a jejich členění a uspořádání včetně návaznosti na příslušné doklady.⁶⁰

3.4. Postup poplatníka při uplatnění paušální daně

Pokud poplatník splňuje stanovené podmínky pro uplatnění paušální daně, může si podat u místně příslušného správce daně žádost o stanovení daně paušální částkou, a to nejpozději do 31. 1. běžného zdaňovacího období.⁶¹ Poplatník, který dosud podával daňové přiznání k dani z příjmů, se tedy musí rozhodnout pro případné uplatnění paušální daně za zdaňovací období již na jeho počátku a ještě před podáním daňového přiznání za uplynulé zdaňovací období. Jestliže poplatník ve zdaňovacím období provozuje

⁵⁶ § 100 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁵⁷ § 4 odst. 3 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb.,

⁵⁸ § 39 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁵⁹ č. 185/2001 Sb. Zákon o odpadech

⁶⁰ Vychopeň, J., Uplatňování daně z příjmů paušální částkou, Daně a právo v praxi 2007/1

⁶¹ §7a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

podnikatelskou činnost za spolupráce s druhým z manželů, může žádost o stanovení daně paušální částkou podat i spolupracující manžel.⁶²

V žádosti o stanovení daně paušální částkou uvede poplatník tyto údaje: předpokládané příjmy⁶³ včetně předpokládaných úroků z běžného účtu a předpokládané výdaje k uvedeným příjmům. Další skutečnosti rozhodné pro stanovení daně paušální částkou.

Do předpokládaných příjmů zahrne poplatník příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž se daň vybírá zvláštní sazbou daně.

Do předpokládaných příjmů se podle ustanovení ZDP⁶⁴ zahrnují i následující příjmy s tím, že roční výše bezprostředně předcházejících 3 zdaňovacích období nepřesáhla 5 000 000 Kč a není společníkem společnosti:

- příjmy z prodeje majetku, který byl vložen do obchodního majetku poplatníka,
- příjmy ze zrušení rezervy vytvořené podle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů⁶⁵.
- Poplatník uvádí v žádosti pouze celkovou výši předpokládaných výdajů bez bližší specifikace, přičemž lze dovodit podle §7a, že není relevantní prokazování výše předpokládaných výdajů. Pokud jde o odpisy hmotného majetku, může poplatník ve zdaňovacích obdobích, ve kterých uplatňuje paušální daň, využít možnosti přerušeni odpisů podle ustanovení⁶⁶, protože zákaz přerušeni odpisování platí při uplatňování výdajových paušálů, nikoliv při uplatňování paušální daně.⁶⁷

Při součtu předpokládaných příjmů do žádosti by měl poplatník vycházet ze známých a očekávaných skutečností, ze kterých mu mohou vyplývat v běžném zdaňovacím období zdanitelné příjmy. Hlavně pak z uzavřených smluv a dohod, ze stavu pohledávek za již uskutečněná plnění, případně i z porovnání výše příjmů za předcházející období. Správce daně může daň paušální částkou stanovit i na více zdaňovacích období, nejdéle však na 3 období. O stanovení daně paušální částkou sepíše správce daně protokol o ústním jednání o stanovení daně paušální částkou. Součástí protokolu je i rozhodnutí vyhlášené při jednání, které musí obsahovat zejména:

⁶² §7a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁶³ § 7 odst. 1 písm. a) až c) zákona č. 586/Sb.,

⁶⁴ § 7a odst. 3

⁶⁵ zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů

⁶⁶ § 26 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁶⁷ Vychopen, J., Uplatňování daně z příjmů paušální částkou, Daně a právo v praxi 2007/1

- předpokládanou výši příjmů,
- předpokládanou výši výdajů,
- rozdíl mezi předpokládanými příjmy a předpokládanými výdaji,
- výši uplatněných nezdanitelných částek podle § 15 ZDP,
- výši daně a zdaňovací období, kterého se týká.

Takto stanovená daň se již nevyměřuje platebním výměrem. Pokud je daň stanovena paušální částkou, není poplatník povinen vést daňovou evidenci, ale poplatník je povinen vést jednoduchou evidenci o výši dosahovaných příjmů, výši pohledávek a o hmotném majetku používaném pro výkon činnosti. Daň stanovená paušální částkou je splatná nejpozději do 31. května běžného zdaňovacího období na toto období.

Značně problematický může být především odhad příjmů z prodeje nemovitých a movitých věcí, které měl poplatník vloženy do obchodního majetku, jestliže v době podání žádosti o stanovení daně paušální částkou není ještě uzavřena kupní smlouva, nejsou k dispozici ani údaje o ceně obvyklé v místě a čase apod. Podle konkrétních podmínek je přitom třeba zvážit riziko, že skutečné příjmy se mohou významně odlišovat od předpokládaných, což v případě vyšších příjmů podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) včetně úroků z vkladů na podnikatelském účtu ale nezakládá podávat daňové přiznání.

Žádosti o stanovení daně stanovené paušální částkou nelze vyhovět například v situaci, že poplatník má předpokládané příjmy 1 000 000 Kč a výdaje 1 200 000 Kč, což by znamenalo vykázat daňovou ztrátu. Takové žádosti správce daně nemůže vyhovět, jelikož nejnižší stanovená daň musí činit minimálně 600 Kč.⁶⁸

3.5. Vyměření paušální daně

Paušální daň je poplatníkovi vyměřena na základě rozhodnutí správce daně uvedeného v protokolu o ústním jednání. Protokol podepisuje i poplatník. Stanovená paušální daň se již nevyměřuje platebním výměrem.

Podle ustanovení ZDP činí daň stanovená paušální částkou⁶⁹, i po snížení o uplatněné předpokládané slevy na dani, nejméně 600 Kč za zdaňovací období a poplatník ji musí zaplatit nejpozději do 15. prosince běžného zdaňovacího období.

Správce daně může daň paušální částkou stanovit i na více zdaňovacích obdobích, nejdéle však na 3.⁷⁰

⁶⁸ Aimová, M., Stanovení minimálního základu daně s. 12

⁶⁹ § 7a odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

⁷⁰ §7a odst. 5 zákona č. 586/1992

Z rozdílu mezi předpokládanými příjmy a předpokládanými výdaji upravenými podle odstavce 2 se daň vypočte sazbou daně podle § 16. Vypočtená daň se dále sníží o předpokládanou slevu na dani podle § 35ba nebo o předpokládanou slevu na dani podle §35c, uplatněnou poplatníkem v žádosti o stanovení daně paušální částkou podle odstavce 1. K předpokládanému nároku na uplatnění daňového bonusu podle § 35c se při stanovení daně paušální částkou nepřihlédne. Daň stanovená paušální částkou činí, i po snížení o uplatněné předpokládané slevy na dani podle §35ba a 35c, nejméně 600 Kč za zdaňovací období.

Je stanoveno vést jednoduchou evidenci stejně tak jako poplatník, který uplatňuje výdaje vypočtené v procentech z dosažených příjmů, vede jednoduchou evidenci o příjmech, o pohledávkách a majetku v obchodní majetku. Může využít roky, kdy mu byla vyměřena daň paušální částkou k tomu, aby přerušil odpisování majetku.

3.6. Skutečné příjmy a výdaje jsou odlišné od předpokládaných

Pokud poplatník se stanovenou paušální daní dosáhne za zdaňovací období zcela odlišných příjmů a výdajů oproti předpokladům uvedeným při podání žádosti o stanovení paušální daně, je postupováno následovně:

Skutečná výše příjmů a výdajů z podnikání se u fyzické osoby sníží nebo zvýší:

Na daňové povinnosti za zdaňovací období se nic nezmění, platí stále odvedená paušální daň k 15. prosinci, a to bez ohledu na to, k jak velkým rozdílům skutečných příjmů a výdajů oproti předpokládaným došlo. Pokud by však finanční úřad stanovil paušální daň na více zdaňovacích obdobích, např. na tři, může zrušit své rozhodnutí pro následující zdaňovací období.

PŘÍKLAD

Podnikatel uvedl v žádosti o stanovení paušální daně na rok 2014 předpokládané příjmy z provozování živnosti včetně úroků z běžného účtu ve výši 850 000 Kč a předpokládané výdaje ve výši 600 000 Kč. V měsíci květnu 2014 mu správce daně stanovil paušální daň na rok 2014, kterou poplatník zaplatí do 15. 12. 2014.

a)

Po skončení roku poplatník zjistil, že: skutečně dosažené příjmy ze živnosti včetně úroků z běžného účtu dosáhly 890 000 Kč, skutečné výdaje na dosažení, zajištění a udržení uvedených příjmů činily 510 000 Kč.

Pokud podnikatel nebude mít v roce 2014 žádné další příjmy, nebude podávat za toto zdaňovací období daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a daňovou povinnost splní zaplacením paušální daně ve výši stanovené správcem daně.

b)

Pokud podnikatel obdrží v roce 2014 jiné příjmy ještě také částku 100 000 Kč za prodej vozidla, které bylo vyřazeno z obchodního majetku v roce 2010, kdy jedná se tedy o příjem zahrnutý do dílčího základu daně podle § 10 ZDP, bude muset za zdaňovací období roku 2014 podat daňové přiznání, ve kterém bude dílčí základ daně podle § 7 ZDP stanoven podle předpokládaných příjmů ze živnosti a předpokládaných výdajů na tyto příjmy, jak byly uvedeny v žádosti poplatníka o stanovení paušální daně, tj. příjmy ve výši 850 000 Kč a výdaje ve výši 600 000 Kč. V daňovém přiznání k tomu poplatník přičte podle § 10 ZDP do dílčího základu daně skutečně dosažené příjmy z prodeje vozidla ve výši 100 000 Kč. Na výslednou daňovou povinnost v tomto daňovém přiznání poplatník započte paušální daň jako zálohu na daň, kterou zaplatil do 15. 12. 2014.

3.7. Podání daňového přiznání při jiných příjmech

Zaplacenou paušální daň poplatník v daňovém přiznání započte na výslednou daňovou povinnost. Podáním daňového přiznání se rozhodnutí o stanovení daně paušální částkou ruší.

O jiné příjmy jde v případě, kdy poplatník pobíral příjmy ze závislé činnosti, příjmy z nezdaněných autorských honorářů, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu nebo jiné příležitostné příjmy podle § 10 ZDP.

Dosáhne-li poplatník v průběhu zdaňovacího období příjmů z prodeje věcí nebo práva, které byly zahrnuty do obchodního majetku nebo jiných příjmů podle ⁷¹ ZDP v úhrnné výši přesahující 15 000 Kč za zdaňovací období, a to kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž se daň vybírá zvláštní sazbou daně, než při stanovení daně paušální částkou předpokládal, je povinen po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání. V daňovém přiznání uplatní příjmy a výdaje z činnosti ⁷² ve výši, ze které správce daně vycházel při stanovení daně paušální částkou a zaplacenou daň paušální částkou započte na výslednou daňovou povinnost. Podáním daňového přiznání se rozhodnutí o dani stanovené paušální částkou ruší.

⁷¹ § 6, § 7 odst. 1 písm. d), § 7 odst. 2, § 8 až 10, č. 586/1992 o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů
⁷² § 7 odst. 1 písm. a) až c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů

3.8. Záměny používaných pojmů paušální částka v zákoně o daních z příjmů

Často dochází u poplatníků k záměnám v oblasti tzv. paušálů. Můžete si totiž uplatnit podle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP na jedno silniční motorové vozidlo, **paušální výdaj na dopravu** ve výši 5 000 Kč, pokud je používáno plně pro účely podnikání, což poplatníkovi také zjednoduší jeho agendu, protože nemusí zapisovat ujeté kilometry do knihy jízd.

Dalším pojmem je institut **paušální částka za cestovní náhrady** za provoz vozidla, které není v obchodním majetku. Je to v podstatě především zjednodušení a zhospodárnění samotného poskytování předmětných náhrad, v zásadě určitých účetních postupů a likvidování cestovních náhrad, samozřejmě ale při respektování zákonem stanovených pravidel. Předmětnou paušalizaci upravuje ustanovení § 182 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.⁷³

Další termín paušál se používá v případě, kdy zaměstnanec používá svoje nářadí, zařízení a předměty a zaměstnavatel mu za to proplácí tzv. **paušál**, který nepodléhá dani z příjmů⁷⁴ podle §6 odst. 7 písm. d).

Také hojně rozšířený, a to i v odborných příručkách, je termín **paušální výdaje** podle §7 odst. 7, a to se hodně plete s daní stanovenou paušální částkou, která je ošetřena v § 7a, termín paušální výdaje je používán pro výdaje v procentech z příjmů, je možné říci, že to jsou výdaje, které nejsou prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, ale jsou vypočteny.

Srovnání zdanění 2015 ZEMĚDĚLEC vede daňovou evidenci	Předpokládané PAUŠÁLNÍ DAŇ	Skutečné PŘÍJMY VÝDAJE ve skutečné výši
PŘÍJMY	3 200 000	3 200 000
VÝDAJE	3 000 000	3 050 000
Základ daně	200 000	150 000
daň	30 000	22 500
základní sleva na poplatníka	24 840	24840
VYMĚŘENÁ DAŇ	5 160	0

⁷³ § 182 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce

⁷⁴ §6 odst. 7 písm. d) zákona 586/1992 ve znění pozdějších předpisů

Srovnání zdanění 2015 ZEMĚDĚLEC	Předpokládané PAUŠÁLNÍ DAŇ	Skutečné PŘÍJMY VÝDAJE V %
PŘÍJMY	1 600 000	1 600 000
VÝDAJE	1 280 000	1 280 000
Základ daně	320 000	320 000
daň	48 000	48 000
základní sleva na poplatníka	24 840	24 840
VYMĚŘENÁ DAŇ	23 160	23 160

Srovnání zdanění 2015 ZEMĚDĚLEC	Předpokládané PAUŠÁLNÍ DAŇ	Skutečné PŘÍJMY VÝDAJE V %
PŘÍJMY	800 000	800 000
VÝDAJĚ	640 000 (do protokolu snížit předpokládané výdaje)	640 000
Základ daně	160 000	160 000
daň	24 000	24 000
základní sleva na poplatníka	24840	24840
VYMĚŘENÁ DAŇ	600 minimální	0

3.9. Optimalizace daňové povinnosti a daňové trestné činy

Neúmyslně chybné snížení daňové povinnosti může buď daňový subjekt odstranit sám při podání opravného či dodatečného tvrzení nebo budou takové chyby odhaleny při daňové kontrole.⁷⁵

Pokud by tak učinil úmyslně v určitém rozsahu, který stanoví trestní zákoník, jednalo by se pak o některý z daňových trestných činů. Vždy je třeba dokázat úmysl. Například i nepodání daňového tvrzení není trestným činem. Nepodání daňového tvrzení může být krácením daně v případě, že se subjekt daně vůbec neregistroval u správce daně. To vyvolá fakt, že není daň vyměřena. Žádný daňový předpis neposkytuje daňovému

⁷⁵ Kocina, J. Daňové trestné činy, s. 81

subjektu návod k řešení otázky, kde se nachází hranice pro snížení daňových povinností, aniž by subjektu nehrozila sankce za její překročení.⁷⁶

⁷⁶ KOCINA, J. Daňové trestné činy, s. 89

4. Daňová evidence podle § 7b

Účelem vedení daňové evidence je zjistit nejen příjmy, ale i prokazatelně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jde tedy o zjištění základu daně z příjmů.

Musí obsahovat údaje o

- a) příjmech a výdajích, které je třeba rozdělit do přehledného členění
- b) a podobně jako v účetnictví přehled o majetku a závazcích

(majetkem se myslí nejen karty dlouhodobého majetku, ale i evidenci drobného majetku a karty zásob; a to vše stejně jako v účetnictví na konci zdaňovacího období podléhá inventurám)

Závazky se myslí nejen přijaté faktury při vzniku ve jmenovité hodnotě, při převzetí pořizovací cenou. Rovněž tak peněžní prostředky v hotovosti a v bankách se oceňují jmenovitou hodnotou.

Stejně jako při vedení účetnictví je nutné dodržovat pravidla o oceňování, aby se nezkreslily daňové závazky. Při oceňování majetku se postupuje podle §29⁷⁷, kdy je možné oceňovat buď pořizovací cenou, vlastními náklady, reprodukční pořizovací cenou apod. I zde platí stejná zásada jako v účetnictví. Do pořizovací ceny majetku, pořízeného formou finančního pronájmu s následnou koupí se zahrnou výdaje s jeho pořízením, hrazeným nájemcem.

Poplatník je povinen si daňovou evidenci archivovat po dobu, pro kterou neskončila lhůta pro vyměření daně, stanovená daňovým řádem.⁷⁸

4.1. FÚ – nejčastější chyby při vedení daňové evidence

- a) Nejčastější chybou, která zpochybňuje průkaznost vedení daňové evidence je naprosté ignorování §7b odst. 4., kdy poplatník **neprovede inventarizaci** stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků s tím, že samozřejmě není proveden zápis, natož upraven základ daně podle § 7b odst. 4.
- b) Další chybou je použití stvrzenek, které časem vyblednou, takže není možné vlastně doložit prokazatelně výdaj.
- c) Při finančním leasingu pak ještě i přes veškerou informovanost se špatně uplatňují splátky nájmu do výdajů.

⁷⁷ zákon 586/81992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁸ zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

- d) Špatné zařazení hmotného majetku do odpisové třídy je také častým jevem, kdy se do výdajů uplatňuje špatná výše odpisů, někdy jde o pouhé matematické chyby.
- e) Použití špatné ceny dlouhodobého majetku s tím, že odpisy jsou špatně vypočtené a uplatňované v několika zdaňovacích obdobích
- f) Odepisování majetku, který je z odepisování vyloučen podle § 27⁷⁹, je možné uvést především pěstitelský celek a umělecká díla.

⁷⁹ zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Z Á V Ě R

Poplatníků, kteří podnikají podle §7 zákona o daních z příjmů je široké spektrum. Jde o osoby, které mají příjmy ze zemědělského podnikání a živností, které jsou rozděleny do čtyř skupin s velmi různorodými činnostmi. Další skupinou jsou poplatníci daně, kteří mají příjmy z jiného podnikání a sem patří od daňových poradců až po zubaře prakticky všichni specialisté, které mají povolení podnikat podle pro ně zcela specifických odvětvových předpisů. V neposlední řadě jde o danění podílu společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku a příjmy z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku a příjmy z výkonu nezávislého povolání.

Základ daně se u poplatníků zjišťuje buď pomocí výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmu nebo mohou uplatnit výdaje, s výjimkou výdajů ze společnosti nebo rodinného závodu tzv. paušální výdaje mohou tedy uplatňovat zemědělci, živnostníci, osoby v jiném podnikání a poplatníci z nájmu majetku. To je pro malé podnikatele úleva na administrativě, která se hojně využívá. Základním způsobem zůstává vedení daňové evidence, kdy uplatňujeme prokazatelně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tady je ale značný prostor při nepochopení některých pojmů možnost chyb, které vedou až k neprůkaznosti celé evidence, která má sice jasná a jednoduchá pravidla na rozdíl o bývalého jednoduchého účetnictví je i méně náročná, ale stejně tradiční chyby objevují stále dokola. Při vedení daňové evidence je pak možnost uplatňovat všechny slevy na dani, daňový bonus a nezdanitelné části základu daně.

Nejzajímavější byla ovšem myšlenka zavedení stanovit daň paušální částkou, která uzrávala dlouhou dobu, a její protlačení do zákona nebylo jednoduché. Bylo to zajímavé sledovat, jak jeden paragraf může měnit svoji důležitost a upotřebitelnou, když se ostatní části zákona novelizacemi mění. Popularita daně stanovené paušální částkou je velmi nízká. Prvním důvodem je, že zůstala velkou neznámou od prvopočátku jejího uvedení v platnost. V publikacích o optimalizacích daně z příjmů zůstal její výklad vynecháván, a ačkoliv se o daních stále mluví, nikdo tuto možnost nezmíní. V neposlední řadě se nepoužívá proto, že jde o krok, který samotné úvahy o dani silně předběhl. Český poplatník myslí na daň z příjmů až následující rok po zdaňovacím období, a to ve dny blížící se k 31. březnu. To, aby přemýšlel směrem kupředu, je pro něj příliš proti jeho mentalitě. Ač od začátku účinnosti v roce 2001 uběhlo třináct let a doznala změn, které rozšířily počet poplatníků, ale stanovené daně paušální částkou nepřibývají. Rovněž je na

vině skutečnost, že není jistota, zda se projednání daně s poplatníkem vůbec uskuteční. „*Pokud stanovený termín nebude dodržen, nelze stanovit pro toto zdaňovací období daň paušální částkou.*“⁸⁰ Taková nejistota, že správce daně může na projednání snad zapomenout, určitě spolehlivě odradí každého poplatníka.

Daň stanovená paušální částkou je stále méně v České republice rozšířená, neboť navíc neumožňuje uplatnění daňového bonusu, uplatnění daňové ztráty a dalším důvodem může být další nejistota, zda se co nejvíce svým odhadem přiblížím svým skutečným příjmům a výdajům. Nejvíce situaci zkomplikoval ovšem pokyn MF, který upravuje aplikaci paragrafu o dani stanoveném paušální částkou. Ten zcela rozbořil původní myšlenku o dani, stanovené předem, která pomůže malému živnostníkovi k podnikání bez stresu z daňových kontrol. Znění zákona o dani z příjmu a tento pokyn prakticky znemožnil takto stanovenou daň použít. To je ten pravý důvod, proč tak na první pohled výhodný paragraf nikdo nepoužívá.

Pokud poplatník dosáhne ve skutečnosti nižších příjmů a vyšších výdajů, než ze kterých se vycházelo při stanovení daně paušální částkou, jeho daňová povinnost se sice nemění, ale opět to poněkud zpochybňuje pokyn, který správci daně ukládá kontrolu příjmů poplatníka a vyvstává otazník, jak to ministerstvo vlastně myslelo. Je jasné, že doba je hektická a přináší mnoho změn v jednom zdaňovacím období a pokud by se pak vyskytly nějaké neočekávané příjmy, které nespádají do možnosti danit paušální částkou, je určitě odrazujícím elementem, že by poplatník musel stejně podávat daňové přiznání a tak by absolvoval dvoje daňová řízení za jedno zdaňovací období.

U sociálního pojištění OSVČ pak, pokud se poplatník nepřihlásí dobrovolně, vypadne zdaňované období z tzv. odpracovaných roků. To je z hlediska dlouhodobého pak rovněž nepříznivým jevem, který nenahrává tomu, aby se používala daň stanovená paušální částkou. V kontextu s tím, že došlo ke změně zákona o účetnictví k 1. 1. 2004, která vedla ke zrušení jednoduchého účetnictví a namísto toho se od tohoto data vede daňová evidence, která je administrativně méně náročná, výdajové paušály jsou vysoké a skončilo stanovení minimálního základu daně, není §7a nijak pro poplatníka zajímavý.

⁸⁰ § 7a odst. 3 zákona 586/1992 v platném znění

Resumé

There is a broad spectrum of tax payers who run their business pursuant to Sect. 7 of the Income Tax Act. These are people whose income is derived from agricultural business and trades that are divided into four diverse groups. Another specific group are the tax payers whose income is derived from other business activities. This includes many diverse professions that are permitted to run a business under specific industrial provisions, e.g. financial advisors, dentists and other specialists. Last but not least, this includes taxation of shares of the shareholders of a public company and the general partner of a limited partnership in profits, the income from the letting of property included in business assets and income from independent activities.

The idea of adopting the taxation by a lump-sum tax has a long history and its establishment in the legislation was not easy. However, the result was not up to standard and it proved to be rather an aggravating solution. The tax payers virtually do not use this institute. When the tax payers who are not entitled to apply for this kind of tax and/or do not apply because are unsure of the result are eliminated, we can say that this kind of taxation is not applied for by anyone. It was meaningful only during the time when the minimum tax assessment base was determined and it turned unusable later on. The lump-sum tax was aimed at lowering the administrative costs related to the maintenance of a single entry bookkeeping (in 2001 single entry accounting). Introducing the lump-sum tax should cut down the admin work and maintenance costs and increase the legal certainty of a tax payer that the amount declared is not contested by the tax authority. This should be the major benefit of this institute in the Income Tax Act. Currently, a special provision broadened the range of tax payers that are entitled to apply for this kind of tax at their tax authority, but there are many ambiguities in the whole process that discourage the applicants. A tax payer must convince the tax authority of the expected income and expenditures, but how to forecast the future? The tax authority most probably accepts the expected expenditures that are determined as a percentage of current expenditures, calculated from expected income. This, however, did not really meet its purpose; the tax payer can wait for the end of a taxation period and file a so-called tax claim (previously income tax statement).

To sum it up, the lump-sum tax institute is full of ambiguities and doubts, therefore it became a virtually „dead“ provision. We strongly hope that it regains the original idea, that it will be amended and rehabilitated. The problem is that the provision on the lump-

sum tax does not allow applying for the tax credit for a dependent child, which disadvantages not only the tax payer, but also his/her family, especially in the time when the wife is on maternity leave. When the wife of a tax payer has no taxable income, the tax credit is beyond redemption. As soon as all the ambiguities and disparities are solved, the lump-sum tax becomes a real easement for the tax payers. The original idea of assessment of the lump-sum tax faded out of the Income Tax Act.

PŘEHLED PRAMENŮ

Knižní publikace:

Aimová, M., *Stanovení minimálního základu daně s příklady za zdaňovací období roku 2004*, 1. Vydání. Olomouc: Anag, 2005; ISBN 80-7263-260-4

Drbohlav, J., *Daně z příjmů – řešené příklady z praxe*, Ostrava, Sagit 1. vydání. ISBN 80-7208-283-3

Gebarovský, J., *Daňový poradce pro podnikatele*, Praha, Linde 7. Vydání. ISBN 80-7201-257-6

Klabík, P., *Zákon o daních z příjmů 2001*, Praha Eurounion, 6. Doplnění vydání, ISBN 80-85858-97-5

Kocina, J; *Daňové trestné činy*, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014; ISBN 978-80-7380-442-8

Pikal, V., Šimák, P; *Slabikář daně z příjmů fyzických osob*, Praha: Nakladatelství CODEX Bohemia, 1. Vydání, 1998, ISBN 80-85963-49-3

Vybíhal, V., Jaroš, T.; *Daně z příjmů 2002/2003 praktický průvodce*, Praha: Grada Publishing a.s., 2003, ISBN 80-247-0485-4

Vychopeň, J.; *Daň z příjmů v roce 199*, Šumperk, Gradis-DTP Studio, 1. Vydání, bez ISBN

Odborné články:

Běhounek, P., Změny v daních z příjmů pro rok 2015 - novela č. 267/2014 Sb. [online] 2005 [cit. 2015-02-02] Dostupné z WWW: <<http://www.behounek.eu/news/novela-zakona-o-danich-z-prijmu-2015/>>

Macháček, I., Daňáři online, **Daně** a právo v praxi 2005/3. Praha. [online] 2005 [cit. 2015-02-01] Dostupné z WWW: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1333v1309-pausalni-dan-muze-vest-k-danove-optimalizaci/?search_query=+Mach%C3%A1%C4%8Dek+%24index%3D1237&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1>

Otavová, M. Daňáři online, Praha. [online] 2014 [cit. 2014-10-10] Dostupné z WWW: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d45949v57271-zdanovani-prijmu-verejnych-obchodnich-spolecnosti-a-koma/?search_query=Pod%C3%ADl+spole%C4%8Dn%C3%ADka+ve%C5%99ejn%C3%A9+obchodn%C3%AD+spole%C4%8Dnosti+a+komplement%C3%A1%C5%99e+komanditn%C3%AD+spole%C4%8Dnosti+na+zisku&search_results_page=>>

Vychopeň, J., *Daně a právo v praxi 2014/1* Daňáři online, Praha. [online] 2015 [cit. 2015-01-11] Dostupné z WWW: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d49063v60544-vydajove-pausaly-v-roce-2014-a-od-1-1-2015/?search_query=Pod%C3%ADl+spole%C4%8Dn%C3%ADka+ve%C5%99ejn%C3%A9+obchodn%C3%AD+spole%C4%8Dnosti+a+komplement%C3%A1%C5%99e+koman-ditn%C3%AD+spole%C4%8Dnosti+na+zisku&search_results_page=>>

VYCHOPEŇ, J. DAŇÁŘI ONLINE portál daňových poradců a profesionálů, Praha [online] 2006 [cit. 2014-11-05] Dostupné z WWW: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2742v3560-uplatnovani-dane-z-prijmu-pausalni-castkou/?search_query=\\$issue=1145](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2742v3560-uplatnovani-dane-z-prijmu-pausalni-castkou/?search_query=$issue=1145)>

MFČR, *Nejvýznamnější změny u daně z příjmů fyzických osob a plátců daně od 1. 1. 2015,*

Finanční správa mfcr, Praha. [online] 2015 [cit. 2015-02-18] Dostupné z WWW:
<[http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/informace-
stanoviska-a-sdeleni/2014/nejvyznamnejsi-zmeny-u-fyzickych-osob-a-platcu-dane-od-
1-1-2015-5540](http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/informace-
stanoviska-a-sdeleni/2014/nejvyznamnejsi-zmeny-u-fyzickych-osob-a-platcu-dane-od-
1-1-2015-5540)>

Internetové zdroje

mfcz.cz

<http://www.danarionline.cz/>

[finanční správa.cz](http://financni.sprava.cz)

Právní předpisy

Zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů

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

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejném zdravotním pojištění

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

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

Zákonu č. 95/2004 Sb. o lékařské praxi

zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních

Zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů - lesní zákon, ve znění pozdějších předpisů., na pozemcích vlastních, pronajatých, nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,