

Univerzita Karlova

Právnická fakulta

Katedra finančního práva

RIGORÓZNÍ PRÁCE

ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ŽIVNOSTENSKÉHO PODNIKÁNÍ

Jméno konzultanta: JUDr. Miloš Borovička

*Alice Tutterová*  
Alice Tutterová

Alice Tutterová

Bořivojova 41, Praha 3, 130 00

Datum odevzdání rigorózní práce: říjen 2006



OBSAH

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Úvod	4
1. Obecná problematika daňového práva	5
1.1. Právní daň a vymezení daní	5
1.2. Fyzická daň	8
Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracovala samostatně a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.	
2. Vývoj zdaňování příjmů fyzických osob	12
2.1. Stručný nástin historického vývoje daní	12
2.2. Vývoj zdaňování příjmů fyzických osob	15
2.2.1. Období po skončení druhé světové války	15
2.2.2. První daňová reforma	16
2.2.3. Druhá daňová reforma	17
2.2.4. První a druhé státní 3. daňové reformy	20
3. Živnostenská pojištění	25
3.1. Obecné a živnostenské pojištění	25
3.2. Podmínky poskytování živnosti	26
3.3. Druhý živnostník	28
4. Právní úprava daně z příjmů fyzických osob se zaměřením na příjmy ze živnostenského podnikání	32
4.1. Právní platné právní úpravy	32
4.2. Konstrukce daně podle platné právní úpravy	35
4.2.1. Subjekt daně	38
4.2.2. Předmět daně	38
4.2.2.1. Příjmy fyzických osob nepodléhající dani z příjmů od daně vymezené	37
4.2.3. Základ daně a daňová ztráta	40
4.2.3.1. Základ daně	40
4.2.3.2. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů	45
4.2.3.3. Osobní ztráta	50
4.2.3.4. Minimální základ daně	50
4.2.3.5. Výpočet příjmu u podnikatele	62

*Alice Tutterová*  
Alice Tutterová

## OBSAH

Úvod.....	4
1. Obecná problematika daňového práva .....	6
1.1. Pojem daň a vlastnosti daní.....	6
1.2. Funkce daní.....	8
1.3. Klasifikace daní a daňové principy.....	9
1.4. Daňová soustava České republiky.....	10
2. Vývoj zdaňování příjmů fyzických osob.....	12
2.1. Stručný nástin historického vývoje daní.....	12
2.2. Vývoj zdaňování příjmů fyzických osob .....	15
2.2.1. Období po skončení druhé světové války .....	15
2.2.2. První daňová reforma .....	16
2.2.3. Druhá daňová reforma .....	16
2.2.4. První a druhá etapa 3. daňové reformy.....	20
3. Živnostenské podnikání .....	25
3.1. Obecně o živnostenském podnikání.....	25
3.2. Podmínky provozování živnosti .....	26
3.3. Druhy živností.....	28
4. Platná právní úprava daně z příjmů fyzických osob se zaměřením na příjmy ze živnostenského podnikání.....	32
4.1. Prameny platné právní úpravy .....	32
4.2. Konstrukce daně podle platné právní úpravy.....	35
4.2.1. Subjekt daně.....	35
4.2.2. Předmět daně .....	36
4.2.2.1. Příjmy fyzických osob nepodléhající dani a příjmy od daně osvobozené .....	37
4.2.3. Základ daně a daňová ztráta.....	40
4.2.3.1. Základ daně.....	40
4.2.3.2. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.....	46
4.2.3.3. Daňová ztráta .....	58
4.2.3.4. Minimální základ daně.....	59
4.2.3.5. Výpočet příjmu u spoluvlastníka .....	62

4.2.3.6.	Výpočet příjmu účastníka sdružení, které není právnickou osobou .....	63
4.2.3.7.	Výpočet příjmu u spolupracujících osob .....	63
4.2.3.8.	Výpočet daně ze společného základu daně manželů tzv. „Společné zdanění manželů“ .....	66
4.2.4.	Položky snižující základ daně .....	69
4.2.4.1.	Nezdanitelné částky ze základu daně .....	69
4.2.4.2.	Odčitatelné položky .....	72
4.2.5.	Sazba daně .....	73
4.2.6.	Slevy na dani a daňové zvýhodnění .....	74
4.2.7.	Daň stanovená paušální částkou .....	79
5.	Procesní otázky související se správou a vybíráním daně z příjmů fyzických osob .....	82
5.1.	Správa daní .....	82
5.1.1.	Základní účastníci daňového řízení .....	83
5.1.2.	Registrace daňových subjektů .....	84
5.2.	Vyměření daně .....	86
5.2.1.	Řádné daňové přiznání .....	86
5.2.2.	Dodatečné a opravné daňové přiznání .....	88
5.2.3.	Opravné daňové přiznání .....	88
5.2.4.	Dodatečné daňové přiznání .....	89
5.2.5.	Platební výměr .....	90
5.3.	Placení daně .....	92
5.3.1.	Zálohy na daň z příjmů fyzických osob .....	92
5.3.2.	Způsoby placení daňové povinnosti .....	94
5.4.	Vymáhání daní .....	95
6.	Zdaňování příjmů ve vztahu k cizině .....	98
7.	Daňová soustava ČR v kontextu se směrnicemi Evropské unie .....	107
8.	Daně z příjmů fyzických osob ve vybraných státech Evropské unie .....	114
8.1.	Daně z příjmů fyzických osob v Německu .....	114
8.2.	Daně z příjmů fyzických osob v Belgii .....	116
8.3.	Daně z příjmů fyzických osob ve Slovenské republice .....	117
Závěr	.....	123



Přílohy:

1. Seznam uzavřených smluv v oblasti dvojího zdanění
2. Shrnutí rigorózní práce v anglické jazyce
3. Praktický příklad řešení výpočtu daně z příjmu fyzických osob, včetně zpracování daňového přiznání uvedeného příkladu.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

## ÚVOD

Tématem mé rigorózní práce je problematika daně z příjmů fyzických osob se zaměřením na příjmy ze živnostenského podnikání. Daně z příjmů a to jak fyzických, tak právnických osob jsou daně, které byly včleněny do naší daňové soustavy s účinností od 1. ledna 1993. Tyto daně řadíme mezi takzvané přímé daně, a to důchodového typu. Tyto daně jsou ve svém souhrnu třetím nejdůležitějším příjmem státního rozpočtu. Zákon o daních z příjmů, který upravuje tuto problematiku je každoročně měněn řadou novel. Důvodem těchto častých změn byla a stále ještě je zejména nutnost harmonizace našeho právního řádu v souvislosti se vstupem ČR do Evropské unie ke dni 1.5.2004, dalším nezanedbatelným důvodem je skutečnost, že daně z příjmů jsou oblastí práva, která podléhá politickým vlivům, novely se např. dále rovněž snaží zabránit daňovým únikům.

Ve své práci vycházím zejména ze zákona č. 586/1992 Sb., daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, dále ze zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů a ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Ve své práci čerpám rovněž z odborných knih, řady odborných časopisů a také judikatury, jejichž seznam je zařazen na konci mé rigorózní práce.

Svou práci jsem rozdělila do osmi kapitol.

V první kapitole jsem se zaměřila na obecnou daňovou problematiku. Zabývám se zde otázkami co jsou to daně, jaké mají funkce, vlastnosti, jak je možné daně klasifikovat a jaká je současná daňová soustava v ČR.

Ve druhé kapitole se zabývám historickým vývojem daní, nejprve obecně, tedy jak a kdy daně vůbec vznikly a jak se dále vyvíjely a poté se zaměřuji na daňový systém ČR, a to zejména na jeho reformu v roce 1993, přičemž hlavní pozornost věnuji vývoji zdaňování fyzických osob.

Ve třetí kapitole vymezuji pojem živnostenského podnikání a dotýkám se některých otázek souvisejících s jeho právní úpravou významných pro zdaňování příjmů z něho plynoucích.

Těžištěm mé práce je čtvrtá kapitola, kde je podrobně rozebrána platná právní úprava zdaňování příjmů fyzických osob se zaměřením na příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a speciálně z provozování živností. Tato kapitola je členěna do řady podkapitol převážně podle systematiky zákona o daních z příjmů.

Pátá kapitola pojednává o procesních otázkách, které souvisí se správou, placením, vybíráním a vymáháním daně.

Kapitoly šestou, sedmou a osmou lze souhrnně označit jako kapitoly s cizím prvkem. Šestá kapitola se týká způsobu zdanění příjmů podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a zdanění příjmů ze zdrojů v zahraničí podle zákona o daních z příjmů. V sedmé kapitole je porovnávána daňová soustava ČR v kontextu s evropskými směnicemi a jsou zde vymezeny prameny práva Evropské unie. Osmá kapitola je věnována porovnání právní úpravy daní z příjmů fyzických osob v ČR s právní úpravou daně z příjmů fyzických osob ve Slovenské republice, dále stručně popisují problematiku daně z příjmů fyzických osob v dalších vybraných státech Evropské unie, a to Belgie a Spolkové Republiky Německo

V závěru stručně hodnotím celkovou právní úpravu a věnuji se úvahám de lege ferenda.

Součástí mé rigorózní práce je i několik příloh. Příloha č. 1 obsahuje seznam uzavřených smluv v oblasti dvojího zdanění. Příloha č. 2 obsahuje shrnutí mé rigorózní práce v anglické jazyce. Přílohu č. 3 tvoří praktický příklad řešení výpočtu daně z příjmu fyzických osob, včetně zpracování daňového přiznání uvedeného příkladu.



## 1. kapitola: Obecná problematika daňového práva

Přestože má práce je poměrně úzce orientována, a to na daně z příjmů fyzických osob se zaměřením na příjmy ze živnostenského podnikání, považuji za vhodné vymezit alespoň stručně obecnou problematiku daní, popsat jejich funkce, vlastnosti a charakterizovat daňovou soustavu ČR.

### 1.1. Pojem daň a vlastnosti daní

Náš právní řád, na rozdíl od např. německého právního řádu, který definuje daň jako peněžité plnění, která nejsou protiplněním za zvláštní plnění a jsou ukládána veřejnoprávními územními korporacemi (tj. zejména státem, obcemi) za účelem dosažení příjmů všem těm, u nichž jsou naplněny podmínky, se kterými zákon spojuje platební povinnost, legální definici pojmu daň neobsahuje.<sup>1</sup> Pro vymezení pojmu daně je třeba vycházet z řady právních předpisů, které upravují daňové vztahy a jejich postupným zobecněním lze dojít k závěru, že daně jsou povinné, nenávratné, zákonem stanovené platby do státního nebo místního rozpočtu, vybírané orgány státní moci nebo jinými veřejnými orgány od fyzických a právnických osob.<sup>2</sup>

Pojem daň je definován také mezinárodní organizací OECD jako povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu. Povinnost je v demokratických státech ukládána zákonem, takže platba musí být zákonná. Nenávratností platby se rozumí skutečnost, že poplatník nemá nárok na ekvivalentní hodnotu a že tedy výše daně nezávisí na tom, jaké veřejné služby konkrétní poplatník využívá.<sup>3</sup> Veřejným rozpočtem je myšlen na prvním místě státní rozpočet, dále ale také rozpočty na všech stupních státní správy a tzv. veřejné či parafiskální fondy (např. fondy zdravotních pojišťoven).

<sup>1</sup> Urbášková, D.: Daňové právo-obecné otázky, Univerzita Palackého v Olomouci, Olomouc 1998, str. 10

<sup>2</sup> Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem, Grada 1994, str. 13

<sup>3</sup> Kubátová, K.: Daňová teorie – úvod do problematiky, ASPI, 2005, str. 9

Daň, jako finančně právní institut, vzniká souběžně se vznikem státu a spolu s ním se také vyvíjí a přizpůsobuje se jeho potřebám. Daň ve své podstatě představuje nucené odnětí části národního důchodu, jakož i osobních důchodů na zabezpečení státních potřeb.

Zdaněním státní moc intenzivně zasahuje do vlastnické sféry osob. Daňová povinnost představuje zcizení části soukromého majetku a tedy i citelný zásah do práv zaručených Listinou základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku ČR. Požadavek zákonnosti je stanoven v Listině základních práv a svobod v čl. 11 odst. 5, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Jde o zákony daňové, které stanoví náležitosti daňově právního vztahu.

Charakteristickým rysem daní je zejména daňová povinnost (nedobrovolnost). Tato povinnost je uvalována na daňové subjekty, jak již bylo výše řečeno, na základě zákona a je vynutitelná. Mimoekonomickému donucení veřejné moci podílet se na příjmech, majetku nebo jiných hospodářských aktivitách napovídá i terminologie; v latinském „tributum“ je vyjádřen vztah vítěze a poraženého, což je později zmírněno feudálním „donum“ čili benevolence, souhlas s placením. Pomoc na doplnění panovníkových příjmů je vyjádřena ve francouzském „aide“ a v německém „Steuer“; naopak v latinské „pecarium“ a v německém „Bete“ žádost panovníka o finanční příspěvek. Povinnost poddaných vyjadřuje anglické „duty“, francouzské „impôt“ a italské „imposto“<sup>4</sup>. Daně se pravidelně opakují buď v určitých časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo při stejných okolnostech (např. při každém převodu nemovitosti).

Jednou ze základních vlastností daní je dále skutečnost, že zdaňovaným subjektům se neposkytuje za splnění daňové povinnosti ekvivalentní protiplnění. Tato vlastnost se označuje jako nenávratnost a právě touto vlastností se nejnápadněji odlišuje od poplatků, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi<sup>5</sup> např. poplatek za vystavení občanského průkazu, soudní poplatky atd. Odvedením daně sice nevzniká daňovému subjektu nárok na konkrétní protihodnotu plnění, nýbrž výnos z daní vrací celé společnosti různá opatření, která vedou ke zvyšování jejího blahobytu.

Další charakteristickou vlastností je neúčelovost. Neúčelovost znamená, že daně jsou příjmem zejména státního rozpočtu a rozpočtů územních samospráv a

<sup>4</sup> Grůň, L.: Finanční právo a jeho instituty, Linde Praha, 2004, str. 84

<sup>5</sup> Bakeš M. a kol.: Finanční právo, C. H. Beck, Praha 2003, str. 184



jejich užití není vázáno na financování určité konkrétní potřeby. Jistou výjimkou jsou daně tvořící příjem státních účelových fondů.

## 1.2. Funkce daní

Původní a nejdůležitější funkcí daní je funkce fiskální. Jí se rozumí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou pak financovány veřejné výdaje.

Další důležitou funkcí daní je funkce alokační, která se uplatňuje, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. V zásadě jde o proces, ve kterém se celkové použití zdrojů rozděluje mezi produkci soukromých a veřejných statků a kterým se volí skladba veřejných statků.<sup>6</sup> V minulosti šlo spíše o zabezpečení hlavních mocenských struktur státu z hlediska jejich financování. V souvislosti s alokační funkcí je někdy uváděna akumulační funkce. Vychází se přitom ze skutečnosti, že daně tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu a rozpočtu obcí. Prostřednictvím daní, ale i poplatků a dalších druhů peněžních plateb, se odčerpává část důchodů právnických osob a fyzických osob do soustavy veřejných peněžních fondů<sup>7</sup>.

Další funkcí je funkce redistribuční, která koriguje rozdělení důchodů a bohatství, které nemusí odpovídat principům daňové spravedlnosti. Jejím cílem je přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším v zájmu jejich lepšího využití. Nástrojem k dosažení tohoto cíle je např. progresivní daň z příjmů. Míra a způsob redistribuce jsou v jednotlivých zemích rozdílné, závisí na intenzitě státních zásahů do hospodářského a společenského života.

Daně plní také funkci stabilizační, která znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability.<sup>8</sup>

Sociální funkce vychází z potřeby určit a odlišit výši daně podle sociálních a rodinných poměrů. Sociální dopad daní se zpravidla projevuje dvěma způsoby. Všechny daně a odvody mají vliv na cenové relace, zejména na maloobchodní ceny. Každá daň však působí zároveň i zvlášť, a to proto, že jednotlivé daně jsou určeny k zabezpečování znovurozdělování peněžních důchodů subjektů daně. Tato funkce

<sup>6</sup> Urbášková, D.: Daňové právo-obecné otázky, Univerzita Palackého v Olomouci, Olomouc 1998, str. 15

<sup>7</sup> Grůň, L.: Finanční právo a jeho instituty, Linde Praha, 2004, str. 93



se uplatňuje zejména v konstrukci daně např. právní úpravou zvýšení či snížení daně v závislosti na různých sociálních skutečnostech. Příkladem je např. věk poplatníka, počet dětí, které vyživuje, snížená výdělečná schopnost v důsledku invalidity apod.

Daně plní i kriteriální funkci, což je označení pro co nejefektivnější využití výrobních prostředků. Daňová povinnost závisí na předem určených kritériích.

Vzhledem k tomu, že daně jsou ukládány jednostranným aktem, tedy bez souhlasu toho subjektu, od něhož je daň vyžadována, je nezbytné, aby se našlo nejen hospodářské a právní zdůvodnění jejich vybírání, ale také jejich etické zdůvodnění. Etickým hlediskem je myšleno to, do jaké míry vybírání daně odpovídá zásadám mravnosti podle různého stupně vývoje lidské společnosti. Finanční věda rozeznává řadu teorií etického zdůvodňování vybírání daní, např. ekvivalentní teorii (která vychází z přirozeně právního chápání a daň chápe jako protihodnotu za materiální plnění státu, tj. za zachování osobní a majetkové bezpečnosti) a organickou teorii (která chápe daň jako určitou oběť, kterou občan přináší státu ze svého důchodu za to, že mu stát poskytuje ochranu).

### 1.3. Klasifikace daní a daňové principy

Daňová soustava bývá obvykle tvořena větším počtem daní, u nichž lze vysledovat některé společné znaky, takže je možné daně členit podle určených společných pojmových znaků. Daně je možno klasifikovat podle nejrůznějších hledisek, z nichž každé je v určité situaci a pro určitý účel významné. Za nejzákladnější dělení považuji dělení podle vazby na důchod poplatníka (čili podle možnosti přesunu daňového zatížení) – na daně přímé, které jsou placeny z vlastního příjmu poplatníka a u nichž se předpokládá, že je poplatník nemůže převést na jiný subjekt, a které postihují daňový příjem při jeho vzniku (například daně z příjmů fyzických a právnických osob, daně majetkové), a na daně nepřímé, u kterých se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí do rozpočtu - plátce daně, neplatí z vlastního důchodu, ale vybírá je v ceně zboží a tím je přenáší na jiný subjekt (například daň z přidané hodnoty, spotřební daně).

---

<sup>8</sup> Kubátová K.: Daňová teorie a politika, Eurolex Bohemia, Praha 2000, str.17

V odborné literatuře se dále setkáváme s řadou dalších dělení, například podle povinného daňového subjektu - na daně placené právnickými osobami nebo fyzickými osobami, dále podle subjektu, kterému jsou daně odváděny - na daně místní (komunální) a daně státní, také podle způsobu vybírání daní - na daně pravidelné a nepravidelné atd.

Požadavky na dobrý daňový systém byly formulovány již některými starověkými a středověkými učiteli a filozofi (jako např. Aristoteles, Tomáš Akvinský). V 19. století se formulováním těchto požadavků zabýval např. představitel klasické anglické ekonomie, tzv. politické ekonomie Adam Smith. Daňové principy lze chápat jako pravidla, podle kterých se spravují jednotlivé daně a daňový systém jako celek. Vycházejí z podstaty a zájmů národního hospodářství (na jedné straně) a fyzických a právnických osob (na druhé straně). Jejich uplatňování má podpořit dosažení očekávaného účinku jednotlivých daní<sup>9</sup>. Za základní daňové principy jsou považovány zejména princip daňové spravedlnosti, který je spojen s redistribuční funkcí daní a princip efektivnosti, který hlásá, že výnos daní by měl být vyšší než náklady na daňovou administrativu. Mezi další principy se řadí např. princip daňové únosnosti, zákonnosti, daňového domicilu a daňové neutrality.

#### 1.4. Daňová soustava České republiky

Daňová soustava v ČR vycházela ze zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, přijatého Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní Republiky dne 15. dubna 1992, ve znění pozdějších předpisů. Předchozí daňová soustava, která vycházela z požadavků plánovitěho řízení ekonomiky, vůbec nemohla vyhovovat potřebám nově se formujícího tržního hospodářství, a proto bylo překročeno k zásadní daňové reformě. Zákon o soustavě daní byl zákonem č. 353/2005 Sb. zrušen. Současná daňová soustava ČR je tvořena 15 daněmi. Při jejich členění se uplatňují 3 kritéria daňové klasifikace. Podle předmětu zdanění se naše daňová soustava člení na daně důchodové, daně majetkové a ze spotřeby. Dle

<sup>9</sup> Grůň, L.: Finanční právo a jeho instituty, Linde Praha, 2004, str. 118

rozpočtového určení daňového výnosu a osoby správce daně se dělí na daně státní a daně místní. Třetím kritériem je kritérium možnosti přesunu daňového břemene na jinou osobu a podle tohoto se naše soustava dělí na daně přímé a daně nepřímé.

Daňová soustava České republiky je nyní tvořena jednak **daněmi přímými**, a to:

1) daněmi důchodovými:

- daní z příjmů fyzických osob
- daní z příjmů právnických osob

2) daněmi majetkovými:

- daní z nemovitostí (daň z pozemků a daň ze staveb)
- daní silniční
- daněmi převodovými (daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí)

dále **daněmi nepřímými**, které tvoří:

1) univerzální spotřební daň - daň z přidané hodnoty

2) selektivní spotřební daně

- i. daň z minerálních olejů
- ii. daně z alkoholu (daň z piva, daň z vína a daň z lihu)
- iii. daň z tabákových výrobků

Zrušený zákon o soustavě daní ještě předpokládal vznik daní k ochraně životního prostředí. Zákon, který by stanovil tyto daně, však nebyl dosud přijat.



## 2. kapitola: Vývoj zdaňování příjmů fyzických osob

### 2.1. Stručný nástin historického vývoje daní

Daně prošly od svého vzniku až do současnosti dlouhým vývojem. Souvisely s rozvojem státu a upevňováním peněžního hospodářství. První názory na úlohu daní se začaly objevovat již ve starověku, kdy daně byly jen nepravidelným zdrojem státní pokladny a často byly vybírány pouze příležitostně k financování určité potřeby. Hlavní výdajové položky státního finančního hospodářství byly zaměřeny na vojsko, veřejné stavby a správu. Většinou měly povahu naturální daně.

Za další etapu ve vývoji daní je možno považovat středověk. Hlavní funkcí daní v této době bylo zabezpečení příjmů panovníka. Zpočátku byly daně druhořadým příjmem státní pokladny, postupem času se však začaly zavádět pravidelné a výnosné daně. Docházelo k častějšímu využívání peněžních daní. V období pozdního středověku byly již daně pevným příjmem. Začaly se využívat zejména daně nepřímé spotřební, které se vedle přímých majetkových daní a daně z hlavy staly rozhodujícími daňovými příjmy.

V období počátku novověku dochází k dalšímu rozvoji využívání daní. Státní finanční hospodářství postupně dostává pravidelný periodický charakter. Daně nabývají charakteru pravidelného zdroje státní pokladny.<sup>10</sup> Dochází ke vzniku řady daňových teorií (např. Tomáše Akvinského, který tvrdil, že nadměrná daň je hřích; Jeana Bodina který prosazoval teorii, že ze zdanění nemá být osvobozena žádná třída, že daň má odrážet majetkové poměry a výnos daně má sloužit všem občanům), později jsou to např. teorie Adama Smitha, který formuloval čtyři daňové kánony, vyjadřující zásadu spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti (efektivnosti) a D. Ricarda. Daňovou teorii v 19. století rozvíjel např. J.S.Mill.

Na počátku 19. století dochází k pokusu o omezení role daní jen na výdaje spojené s obranou, vnitřní bezpečností a právním řádem. Tyto pokusy jsou však

<sup>10</sup> Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem, Grada 1994, str. 16

bezúspěšné, zejména proto, že státní potřeby ( náklady na správní a policejní aparát, na koloniální výboje atd.) stále rostou. Postupně vznikají první ucelené daňové soustavy, jejichž součástí jsou daně přímé a nepřímé. Stěžejním prvkem krytí státních financí jsou v tomto období daně spotřební. Začínají se sestavovat každoroční bilance státních příjmů a výdajů.

Pro konec 19. století a počátek 20. století je charakteristická postupná koncentrace jednotlivých

odvětví průmyslové výroby. Zvětšuje se rozsah státního hospodářství, stoupá ekonomická důležitost státních rozpočtů. Novým úsekem státních výdajů je vedle klasických výdajů úsek školního vzdělávání, zdravotnictví, sociální politika. V Rakousku proběhla v roce 1896 daňová reforma. Rakouský zákon zahrnoval několik výnosových daní doplněných o osobní daň z příjmu. Výsledkem této reformy bylo, že každý příjem byl postižen dvakrát: nejprve jednou z daní výnosových a poté osobní daní z příjmu. Osobní daň z příjmu postihovala jen fyzické osoby, základem byl čistý důchod domácnosti.

V období mezi dvěma světovými válkami přebírá stát postupně stále větší část hospodářské aktivity. Roste celkové daňové břemeno. Značné jsou náklady na poválečnou rekonstrukci, při snížení daňové schopnosti občanů i podniků, což ovlivňuje schodkovost rozpočtů. Rozpočtové krytí tvoří především válečné daně, které byly zavedeny v době války ke krytí zvýšené finanční potřeby a ke krytí válečných následků. Zavádějí se majetkové dávky, které představují mimořádné daně z majetku a představují značné daňové zatížení. V nově vzniklé Československé republice bylo vyměření těchto dávek velmi náročné na finanční aparát, řízení se opožďovalo a výtěžek proto nedosahoval očekávané výše a majetkové dávky nebyly ani do konce republiky likvidovány. Souběžně existují přímé a nepřímé daně. Prostřednictvím zvyšování sazeb i progrese směřuje soustava přímých daní k částečnému vyrovnávání různých majetkových a důchodových postavení. V roce 1927 došlo k vydání jednotného zákona o přímých daních. Tento zákon v podstatě převzal úpravu rakouskou, kterou zdokonalil a doplnil novými sazbami. Jednou ze stěžejních daní se stává daň důchodová. Vedle důchodové daně jsou v zákoně z roku 1927 obsaženy i daně výnosové (viz níže kapitola 2.2.). Z hlediska nepřímých daní docházelo v průběhu 1. světové války ke zvyšování spotřebních daní nebo k zavádění nových daní. V Československu došlo jen k malým změnám spotřebních daní převzatých z Rakousko-Uherska. V době



hospodářské krize roste jejich počet (např. daň ze žárovek, z droždí). Největší výnos ze spotřebních daní měl tabákový monopol. V roce 1920 byla v Československu zavedena daň z obratu (pod původním názvem daň z převodu statků a pracovních výkonů). Sazba byla nejprve 1%, později 2% a ve třicátých letech byla tříprocentní. Tato daň znamenala nejvyšší příjem státního rozpočtu.

Po druhé světové válce je daňová politika států s tržní ekonomikou pod silným vlivem ekonomické doktríny J. M. Keynesa. Daním je tak přiděleno postavení nástroje makroekonomické regulace.

Postupný růst daňového zatížení však v 70. letech minulého století překračuje hranici únosnosti a spolu s rostoucí mírou inflace a narušením měnové stability začíná utlumovat další ekonomický rozvoj. Reakcí na tuto situaci byla změna orientace na politiku stimulace nabídky, snahy o snížení daňového zatížení a zmírnění růstu sociálních výdajů. Počátkem 70. let je v řadě zemí zaváděna daň z přidané hodnoty jako forma univerzální spotřební daně. U důchodových daní jednotlivců dochází v 80. letech k snížení ostrosti mezních sazeb včetně snížení počtu sazeb, odstraňuje se řada daňových slev a zvýhodnění, zvyšuje se hranice nezdanitelného minima. Vývoj v jednotlivých zemích Evropského společenství je velice podobný a ústí do obecného modelu struktury příjmů státních rozpočtů.<sup>11</sup>

V zemích s centrálně plánovanou ekonomikou byl pohled na daňovou politiku a daně odlišný. Daňový systém se dělil na dvě základní linie, a to na daně placené podnikovou sférou a daně placené obyvatelstvem. Odvody uplatňované u státních podniků byly neúměrně vysoké, mezní sazby činily i přes 80%, primárně byly předurčeny k zabezpečení dostatečných rozpočtových příjmů. Odvodové povinnosti byly individualizovány. Pro systém přímého zdanění obyvatelstva byl typický malý podíl v celkových rozpočtových příjmech. Dominantní podíl zde měla daň ze mzdy. Specifickým typem nepřímé daně byla daň z obratu rozdílového charakteru, doplněná u vybraných druhů zboží systémem záporné daně z obratu.

Počátkem 90. let přistoupila většina těchto zemí, v souvislosti s transformací centrálně plánovaných ekonomik, na zásadní reformu daňového systému tak, aby odpovídal tržním podmínkám (viz níže kapitola 2.2).

---

<sup>11</sup> Kubátová, K. a kol.: Moderní průvodce daňovým systémem, Grada 1994, str. 26



## 2.2. Vývoj zdaňování příjmů fyzických osob

Historicky vzato je osobní důchodová daň poměrně mladá. Poprvé byla zavedena v roce 1799 ve Velké Británii, za účelem financování válek proti Napoleonovi.<sup>12</sup> Nejprve šlo pouze o zdanění zisku (na úrovni osob), o několik let později byla daň rozšířena na všechny příjmy. Po porážce Napoleona byla daň dočasně zrušena, ale pro válečné zadlužení a nedostatek veřejných příjmů byla daň opětovně zavedena. V ostatních vyspělých zemích se tato daň objevila až koncem 19. a počátkem 20. století.

V ČSR proběhla v roce 1927 daňová reforma. Tato reforma byla provedena zákonem č. 72/1927 Sb. z. a n. o přímých daních a znamenala sjednocení celého daňového systému, který byl do té doby rozštěpen, a to zejména z toho důvodu, že na Slovensku a také v Podkarpatské Rusi platilo staré uherské právo. Výše zmíněný zákon členil daně do dvou skupin, jednak na daň důchodovou, která zdaňovala několik druhů příjmů a na daně výnosové, které zahrnovaly daň všeobecnou, zvláštní výdělkovou daň, daň pozemkovou, domovní, rentovou, z vyššího služného a daň z tantiém. Z hlediska nepřímých daní je třeba zmínit zejména daň z obratu, spotřební daně. Mezi nepřímé daně té doby patřila také tzv. přepychová daň. Prostřednictvím tzv. finančního monopolu měl stát vyhrazené právo na výrobu některých druhů zboží, které potom prodával za cenu, v níž byla zahrnuta daň (např. solný monopol, tabákový monopol, monopol umělých sladidel a řada dalších). Součástí daňového systému byla dále daň z motorových vozidel.

### 2.2.1. Období po skončení druhé světové války

Po skončení druhé světové války v květnu roku 1945, došlo v Československu, až na menší úpravy, k převzetí daňové soustavy, která u nás platila před událostmi v Mnichově. Došlo ke zrušení některých spotřebních daní a úpravě finančních monopolů. Zákonem o dávce z přírůstku majetku byla zavedena

<sup>12</sup> Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, Eurolex Bohemia, Praha 2000, str. 143

mimořádná majetková dávka, jejímž cílem bylo zajistit finanční prostředky k odstranění válečných škod a celkově zlepšit finanční situaci státu a upevnit jeho měnu.<sup>13</sup>

### 2.2.2. První daňová reforma

Ke kvalitativní změně však dochází v březnu 1946 na národohospodářské konferenci KSČ. Tato konference stanovila další směr vývoje finančního a úvěrového systému a stanovila hlavní úkoly pro období přechodu od kapitalismu k socialismu. Závěry této konference schválil VIII. sjezd KSČ a jako takové se staly součástí vládního programu Gottwaldovy vlády z roku 1946 pod názvem Budovatelský program.<sup>14</sup> Budovatelský program předpokládal redukci daňového systému na 3 druhy daní, a to na daň z pracovních důchodů, podnikovou daň a daň z bezpracných příjmů. Daň z pracovních důchodů se měla skládat ze 4 daní, a to z daně ze mzdy a dalších platů, z daně živnostenské, z daně ze svobodných povolání a z daně zemědělské. Tyto záměry byly provedeny tzv. první daňovou reformou, která proběhla, na rozdíl od druhé daňové reformy, postupně v letech 1947 – 1950.

Do února 1948 se podařilo prakticky prosadit pouze novelu daně ze mzdy. Po únoru 1948 došlo k uzákonění daně živnostenské, daně zemědělské a daně z úroků úsporných vkladů.

K 1. ledna 1949 došlo k přestavbě nepřímých daní, byla zavedena jedna všeobecná daň nákupní. Všeobecná nákupní daň nahradila do té doby existující spotřební daně, daň z obratu, cenové vyrovnávací částky, přepychovou daň a státní monopoly. K úpravám daňového systému dochází také zavedením daně ze samostatných činností, která postihovala příjmy občanů z tzv. svobodných povolání a daň z literární a umělecké činnosti.

### 2.2.3. Druhá daňová reforma

<sup>13</sup> Bakeš, M.: Daňové a poplatkové předpisy, Panorama, Praha 1984, str. 25

<sup>14</sup> Bakeš, M.: Daňové a poplatkové předpisy, Panorama, Praha 1984, str. 27



V roce 1952 došlo k radikální přestavbě daňového systému tak, aby odpovídal požadavkům socialistického státu a centrálně plánovitě řízené ekonomice. V rámci druhé daňové reformy bylo s účinností od 1.1.1953 zavedeno celkem 9 nových daní. Nově zavedený daňový systém se skládal ze 2 základních skupin daní. První skupinu tvořily daně socialistického sektoru hospodářství, jež byly placeny organizacemi, druhou skupinu tvořily daně placené obyvatelstvem. Klasifikace daní byla provedena podle poplatníků daní.

- 1) Daně socialistického sektoru tvořily daň z obratu, daň z výkonů, důchodová daň družstevních a jiných organizací a daň zemědělská.

Daň z obratu byla zavedena místo bývalé všeobecné nákupní daně. Jejím předmětem byl obrat z prodeje zboží vlastní výroby nebo vlastního nákupu.

Daň z výkonů postihovala práce nebo služby. V roce 1962 byla tato daň zrušena.

Důchodová daň se vztahovala převážně na nestátní organizace (státní platily odvody).

Zemědělská daň se týkala zemědělských organizací.

- 2) Daně placené obyvatelstvem tvořily: daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti, daň zemědělská, daň z příjmů obyvatelstva, živnostenská daň a daň domovní.

- daň ze mzdy odčerpávala část osobního důchodu obyvatelstva, a to z pracovního poměru, resp. z poměrů obdobných poměru pracovnímu,<sup>15</sup>

- daň z literární a umělecké činnosti zdaňovala příjmy za literární a umělecká díla a za uměleckou činnost výkonných umělců,

- daň zemědělská placená občany postihovala příjmy ze soukromého provozování zemědělského hospodářství,

<sup>15</sup> Bakeš, M.: Daňové a poplatkové předpisy, Panorama, Praha 1984, str. 29



- domovní daň je daní majetkového typu, nejedná se o důchodovou daň. Této dani podléhaly původně všechny budovy, a to bez ohledu na formu vlastnictví. Postupně docházelo k udělování široké řady výjimek, a to zejména u budov ve státním socialistickém vlastnění, až se daň týkala pouze budov soukromých osob, organizací a cizozemských subjektů. Domovní daň měla tedy donutit zejména majitele činžovních domů, aby je převedli do vlastnictví státu,

S ohledem na téma mé rigorózní práce bych se ráda podrobněji zmínila o dani z příjmů obyvatelstva a o dani živnostenské, které zdaňovaly druhy příjmů podobné dnešní dani z příjmů fyzických osob. Obě tyto daně byly zavedeny do naší daňové soustavy roku 1953. Smyslem první jmenované daně bylo zejména potlačení soukromého podnikání a regulace příjmů poplatníků. Sazba této daně byla ostře progresivní s odstupňováním od 5% až do 65%. Daň z příjmů obyvatelstva měla charakter zbytkové daně, a to v tom smyslu, že jí podléhaly všechny příjmy občanů, které nepodléhaly dani ze mzdy, dani z literární a umělecké činnosti ani dani ze zemědělské výroby. Zahrnovala např. příjmy ze soukromě provozovaných živností, řemesel a jiných výdělečných činností, příjmy z nemovitého majetku, příjmy z tzv. svobodných povolání, příjmy z využívání jiných majetkových předmětů a práv, příjmy ze spekuláčních prodejů (za spekuláční prodej byl považován prodej předmětů, které si občan opatřil s úmyslem se ziskem jej prodat, popř. směnit), dále například příjmy ze soukromě provozované specializované zemědělské rostlinné a živočišné výroby. Daň se vztahovala i na všechny odměny za práce konané pro jiné občany na základě občanské výpomoci nebo dohody o obstarání záležitosti. Při posuzování toho, zda určitý příjem podléhal této dani, se vycházelo ze zásady, že všechny příjmy občanů podléhají zdanění, pokud nejsou výslovně od daně osvobozeny.<sup>16</sup> Tato daň, stejně tak jako živnostenská daň, měla sloužit k odčerpávání příjmů ze soukromého podnikání a měla za cíl přechod drobných živnostníků do socialistického sektoru. Živnostenská daň byla v rámci druhé daňové reformy nově upravena zákonem č. 79/1952 Sb. Tato daň byla vybírána ročně za povolení k vedení živnosti, a to pevnou částkou podle druhu živnosti a počtu zaměstnanců bez ohledu na dosažený příjem.

<sup>16</sup> Bakeš, M.: Daňové a poplatkové předpisy, Panorama, Praha 1984, str. 161

Z příjmů, jež dosáhli poplatníci z provozování živnosti, platili kromě živnostenské daně také daň z příjmů obyvatelstva. Počátkem 60. let ztrácela tato daň své opodstatnění, a proto byla v roce 1961 zrušena. Ve stejné době došlo i k podstatným změnám daně z příjmů obyvatelstva, a to z toho důvodu, že počet poplatníků této daně se postupnou socializací hospodářství stále zmenšoval. Změny souvisely se zrušením živnostenské daně. Místo ní se totiž od roku 1962 spolu s daní z příjmů obyvatelstva počala vybírat tzv. živnostenská přírážka. Daň vypočtená podle sazby (5% až 65%) se zvyšovala, jestliže poplatník provozoval výdělečnou činnost po živnostensku tj. soustavně a s úmyslem dosáhnout zisku. Maximální daň, kterou bylo možno poplatníkovi včetně zvýšení s ohledem na počet vyživovaných osob a včetně živnostenské přírážky vyměřit, činila 85% daňového základu. Národní výbor mohl podle svého uvážení přiznat částečné nebo úplné osvobození od daně invalidním živnostníkům nebo těm, kteří dosáhli věku 65 let. Daň se zvyšovala nebo snižovala s ohledem na počet poplatníkem vyživovaných osob. U některých poplatníků byla dána možnost stanovení daně paušální částkou, aniž by bylo nutno zjišťovat přesnou výši daňového základu (např. u drobných živnostníků, u provozovatele podomních a kočovných živností, provozovatelů lidové zábavy).

Daň vyměřoval příslušný národní výbor platebním výměrem na podkladě přiznání k dani, které byli povinni podat všichni poplatníci vždy do 31.ledna za uplynulý rok. Správu daně vykonávaly místní národní výbory, jejichž příslušnost se řídila bydlištěm poplatníka. Poplatníkům, kteří provozovali činnost ve větším rozsahu mohl národní výbor uložit záznamní povinnost. Tato povinnost spočívala v tom, že poplatníci museli vést záznamy o všech příjmech a výdajích spojených s jejich výdělečnou činností a uschovávat doklady je prokazující.

K další změně daně z příjmů obyvatelstva došlo v roce 1982, kdy byl přijat zákon č. 162/1982 Sb., který podstatně novelizoval zákon o dani z příjmů obyvatelstva v tom smyslu, že podporoval nejen rozvoj služeb zajišťovaných socialistickými organizacemi, ale vytvářel odpovídající daňové podmínky pro poskytování zejména nedostatkových přesně vymezených služeb jednotlivými občany na základě povolení národního výboru. Jednalo se například o úklidové služby, řemeslnické práce.



#### 2.2.4. První a druhá etapa třetí daňové reformy

Daňová (odvodová) soustava, která působila v prvních etapách daňové (ekonomické) reformy, tedy od roku 1990, se dá charakterizovat jako specifická soustava vztahů organizací a obyvatelstva ke státnímu rozpočtu, vytvořená v podmínkách centrálního plánového řízení ekonomiky i ostatních oblastí společenského života a jemu přizpůsobená.<sup>17</sup> Lze říci, že daňová (odvodová) soustava platná před 1.1.1993 měla sice formálně vzato některé vnější znaky daní, ale ve skutečnosti o plnohodnotné daně nešlo, zejména proto, že většina základních daňových atributů byla značně narušována.

Do konce roku 1992 působily tyto odvody a daně:

- ve vztahu k organizacím to byly:
  - odvody do státního rozpočtu - odvody ze zisku a z objemu mezd, odvod z odpisů ze základních prostředků a regulační a cenové odvody. Tento systém vztahů ke státnímu rozpočtu byl uzpůsoben zejména pro odvody u státních podniků, podniků zahraničního obchodu, akciových společností, státních peněžních ústavů a některých dalších organizací, přičemž obecná sazba odvodu z objemu mezd činila 50% ze základu, sazba odvodu ze zisku činila 55%,
  - daň důchodová - mezi poplatníky patřily zejména státní podniky, jejichž zakladateli byly tehdejší národní výbory, družstva všeho druhu (s výjimkou zemědělských), nově vzniklé obchodní společnosti, podniky se zahraniční majetkovou účastí, soukromí podnikatelé zapsaní do podnikového rejstříku (tedy fyzické osoby podnikající podle zákona o soukromém podnikání občanů) a další poplatníci. Důchodová daň sestávala z daně ze zisku (55%, pro malé poplatníky do základu daně 200.000,- Kčs činila 20%) a z daně z objemu mezd (základní sazba 50%),
  - daň zemědělská (částečně se uplatňovala i ve vztahu k obyvatelstvu)- zahrnovala u organizací daň z pozemků (sazby byly stanoveny podle určitých bonitních tříd), daň z objemu mezd a odměn (sazba daně činila

<sup>17</sup> Šourek, S.- Turek, K.- Běhan, P.: Nová daňová soustava od 1.1.1993, Prospektrum 1993, str.7



v obecné výši 50% a ve vymezených činnostech 20%) a daň ze zisku (u níž byla sazba daně stanovena ve výši 50%). Poplatníkem byla zemědělská družstva, obchodní společnosti a společné podniky s převážně zemědělskou výrobou, státní statky, organizace s potravinářskou výrobou a další organizace zemědělské výroby a služeb. U obyvatelstva šlo o daň z pozemků a daň z příjmů občanů ze zemědělské výroby.

- ve vztahu k obyvatelstvu to byla:

- daň ze mzdy - konstrukce této daně byla velmi složitá, a to i přes řadu pokusů o její zjednodušení. Tato daň se neplatila z odměn členů zemědělských družstev za práci v družstvu. Do určité výše příjmu byla sazba daně klouzavě progresivní a od této výše potom lineární,

- daň z příjmů z literární a umělecké činnosti, kterou platili občané vykonávající činnosti literárně uměleckého charakteru na vlastní účet, nikoli ze závislé práce, kde se platila daň ze mzdy. Sazby daně byly klouzavě progresivní, výhodnější než u daně ze mzdy.

- daň z příjmů obyvatelstva - k 1.1.1991 byla komplexně nově upravena jako daň zaměřená na nově vznikající skupinu poplatníků, kteří mají příjmy z rozvíjejícího se drobného podnikání a z některých dalších činností prováděných občany na vlastní účet. Tím se z této daně stal významný (i když nikoli daňovým výnosem) nástroj v rámci daňové soustavy na přechodu k tržnímu hospodářství,

- daň domovní,

- daň z obratu byla nepřímou daní ze zboží, služeb a prací. Jednalo se o významnou cenotvornou složku, i když v systému centrálního řízení cen byla v odvozeném postavení. Výnos z této daně byl velmi vysoký, tato daň byla významnou součástí daňové soustavy. Byla to jednorázová daň z obratu zboží, prodeje zboží určeného většinou ke spotřebě, a to převážně obyvatelstva a některých služeb. Konstrukce této daně byla velmi nepřehledná, obsahovala prvky daňové nespravedlnosti. Řadu změn bylo proto nutno učinit ještě před daňovou reformou, tedy již v letech 1991 a 1992. Daň platily fyzické osoby zapsané do podnikového rejstříku a obchodní společnosti,

- poplatky – správní, soudní, arbitrážní, místní a notářské zahrnující poplatky z dědictví, z darování, z převodu nemovitostí a za notářské úkony.

Každá ze součástí dřívějšího systému měla svoje specifika uzpůsobená tak, aby jednotlivě i jako celek zabezpečovaly potřeby centrálního plánovitého řízení. Tím byly do značné míry deformovány typické a všeobecně uznávané rysy daní a jejich působení. Tyto deformace byly částečně zakotveny přímo v daňových (odvodových) zákonech a částečně v jiných částech právního řádu.

Použitelnost daní a odvodů v přechodném období přechodu k zcela nové daňové soustavě byla podmíněna alespoň dílčími, ale přesto velice závažnými změnami jednotlivých zákonů a jiných právních předpisů i mimo daňovou oblast v letech 1990-1992. Provedené úpravy v zásadě umožnily projít přechodným obdobím. Práce na daňové reformě byly tedy zahájeny již v polovině roku 1990 s cílem vytvořit a uvést v život novou daňovou soustavu. Termín uvedení nové daňové soustavy v život byl stanoven na 1. leden 1993. Nová daňová soustava byla zakotvena v průběhu roku 1992 souborem zákonů bývalého Federálního shromáždění a zákonů ČNR a NR SR. Všechny zákony, které tvořily novou daňovou soustavu, nabyly účinnosti k 1. lednu 1993 (viz kapitola 1, podkapitola 1.5). Se zavedením nové daňové soustavy souvisí i změny v pojistném na sociální a zdravotní pojištění, které bylo vyčleněno z dosavadních daní a odvodů.

Jedním z nejdůležitějších zákonů, přijatých v přechodném období, byl z hlediska zaměření mé rigorózní práce zákon č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů. V tomto přechodném období byl také přijat prakticky zcela nový zákon o dani z příjmů obyvatelstva – zákon č. 389/1990 Sb., který byl orientován na rozvoj a podporu drobného podnikání a jehož cílem bylo především posílení daňové spravedlnosti tím, že budou příjmy ze dvou významných podnikatelských aktivit – ze soukromého podnikání a z individuální zemědělské výroby – zdaňovány společně. Dalším významným cílem tohoto zákona bylo zrovnoprávnění soukromého podnikání fyzických osob s podnikáním organizací a preference „small businessu“ a daňová regulace příjmů fyzických osob, které neměly bydliště v ČSFR.<sup>18</sup> Zákonem došlo ke snížení daňového zatížení. Zákon č. 389/1990 Sb., stanovil pět daňových pásem, sazba byla klouzavě progresivní. Příjmy, které byly předmětem daně, rozdělával do

<sup>18</sup> Běhan, P.: Daně a odvody placené podnikatelskými subjekty v roce 1991, Prospektrum, Praha 1991



tří skupin – jednak na příjmy ze zemědělské výroby, dále na příjmy z podnikatelské činnosti provozované podle zákona o soukromém podnikání občanů, včetně samostatně hospodařících rolníků evidovaných u obecního úřadu a příjmy z jiných výdělečných činností a na ostatní příjmy, tzn. příjmy jednorázové a nahodilé.<sup>19</sup> Tento zákon nabyl účinnosti 1. ledna 1991 a představoval prvou etapu změn systému zdaňování příjmů obyvatelstva.

V druhé etapě – s účinností od 1.1.1993 byla provedena reforma celé daňové soustavy. Podstatnou novelizací prošly i předpisy o dani z obratu. Postupně se likvidovalo obrovské množství sazeb daně z obratu, systém rozdílové daně z obratu i systém tzv. záporné daně z obratu. Došlo k vymezení několika zvláštních sazeb této daně, které měly v podstatě charakter spotřebních daní. Vytvořily se tak základní podmínky pro umožnění cenové liberalizace a základní předpoklady pro přechod na budoucí daň z přidané hodnoty. Novelizací prošly i zákony o odvodech do státního rozpočtu, o důchodové dani, dani zemědělské a další předpisy o finančním hospodaření tak, aby byly přizpůsobeny podmínkám přechodu na tržní ekonomiku, včetně nové struktury organizace subjektů podnikatelské sféry. Jednoznačně se určily subjekty odvodů a daní bez možností dodatečných redistribucí finančních prostředků mezi nimi, zrušily se odvody z odpisů ze základních prostředků do státního rozpočtu. Postupně se snižovaly sazby odvodů (daní) ze zisku z původních 75% na 65% a 55% bez možností jejich původní v podstatě nahodilé diferenciací mezi jednotlivými subjekty.

Znovu byly zavedeny daně spotřební (zrušeny byly v roce 1945).

Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí nahradily notářské poplatky z dědictví, darování a z převodu nemovitostí.

V roce 1992 byl přijat Federálním shromážděním zákon č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů. V roce 1992 přijala také ČNR v souvislosti se zánikem ČSFR samostatný zákon o daních z příjmů, a to zákon č. 586/1992 Sb., přičemž oba tyto zákony platily v roce 1993 současně a oba měly stejnou právní sílu. Na základě ústavního zákona č. 4/1993 Sb., se pro případ rozporu mezi těmito zákony postupovalo podle zákona ČNR. Zákon 286/1992 Sb. byl k 1.1.1994 zrušen zákonem č. 323/1993 Sb.

<sup>19</sup> Sobotová, M. : Praktické uplatnění daně z příjmů obyvatelstva, LORS, Hronov 1991, str. 18



Alespoň stručně se zmíním také o právní úpravě daňového řízení, která byla značně roztržitá, obsahovala řadu nedostatků, a proto bylo třeba i v této oblasti přistoupit k řadě novel. V první řadě je třeba upozornit na to, že právní úprava daňového řízení nebyla provedena zákonem, ale pouze vyhláškou, a to vyhláškou Ministerstva financí č. 16/1962Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, přičemž pokud neobsahovala tato vyhláška speciální ustanovení, použilo se správního řádu. V současné době je správa daní upravena jednak speciálně v zákonech upravujících jednotlivé daně a jednak obecně v zákoně č. 337/1992, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jehož § 99 vylučuje podpůrné použití správního řádu.

### 3. kapitola: Živnostenské podnikání

#### 3.1. Obecně o živnostenském podnikání

Právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost patří mezi základní hospodářská práva, jež jsou deklarována v článku 26 v ústavním zákoně č. 2/1993 Listině základních práv a svobod, tvořícím součást ústavního pořádku České republiky. Stát je oprávněn ukládat povinnosti souvisejícím s právem podnikat jen na základě zákona a v jeho mezích, při současném zachování základních práv a svobod. Právní úprava podnikání a provozování jiné samostatné výdělečné činnosti je obsažena v zákoně č. 513/1991 Sb. (obchodní zákoník) v platném znění a v zákoně č. 455/1991 Sb., v platném znění (dále jen „živnostenský zákon“).

Živnostenský zákon schválený dne 2. října 1991 znamenal velký krok v právní úpravě podmínek podnikání odpovídajících potřebám tržního hospodářství. Živnostenský zákon nahradil jeden z prvních hospodářských zákonů schválených po listopadu 1989 – zákon č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů. Živnostenský zákon navazuje v mnoha směrech na rakouský živnostenský řád z roku 1859 a na obdobné úpravy v Německu a v Rakousku. Zákon o soukromém podnikání občanů byl přechodnou úpravou, jejíž hlavní funkcí bylo umožnit podnikání fyzickým osobám. Živnostenský zákon byl od svého přijetí mnohokrát novelizován. Většinou se jednalo o drobnější modifikace, ale nevyhnul se ani podstatným zásahům, které se často ukázaly jako chybné.

Živnostenské podnikání je podnikání, které přináší obživu, tedy podnikání ve smyslu § 2 odst. 1 ObchZ (Podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.). Pojem živnosti je vymezen v § 2 živnostenského zákona jako soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Podnikatelská činnost vyňatá z působnosti živnostenského zákona, upravená



zvláštními předpisy, není živnostenským podnikáním. Okruh činností, které živnostenský zákon vylučuje ze své působnosti je uveden v zákoně taxativně.

Podnikatel může provozovat více živností, má – li pro každou z nich živnostenské oprávnění.

### 3.2. Podmínky provozování živnosti

Živnost mohou provozovat jak fyzické, tak právnické osoby. Zákon rozlišuje tzv. podmínky všeobecné, které musí splňovat každý živnostník a podmínky zvláštní, které je třeba splnit, má - li být provozován určitý druh živnosti s výjimkou živností volných. Všeobecnými podmínkami je dosažení věku 18 let, způsobilost k právním úkonům (tyto dvě podmínky je možno nahradit ustanovením odpovědného zástupce, tj. fyzické osoby, jejímž prostřednictvím se živnost provádí) , bezúhonnost a doklad o tom, že dotyčná fyzická osoba nemá daňové nedoplatky. S účinností od 1. ledna 2004 byla do živnostenského zákona doplněna další všeobecná podmínka, a to povinnost fyzické osoby doložit potvrzení, že nemá nedoplatky na platbách pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Novela dále upřesňuje kritéria pro stanovení bezúhonnosti. Příslušníci členských států Evropské unie mají v tomto ohledu jednodušší kritéria pro prokazování bezúhonnosti, než ostatní fyzické zahraniční osoby. Na rozdíl od původní právní úpravy postačí pro posouzení bezúhonnosti u státních příslušníků členského státu Evropské unie doklad vydaný členským státem EU, jehož je fyzická osoba státním příslušníkem, nebo státem, na jehož území se tato osoba v poslední době zdržovala. Tento doklad může být nahrazen dokladem o uznání odborné kvalifikace, pokud prokazuje i splnění podmínky bezúhonnosti.

Zvláštními podmínkami provozování živnosti jsou odborná nebo jiná způsobilost, pokud je ŽZ nebo zvláštní předpisy vyžadují (§ 7 ŽZ). Zvláštní podmínky provozování živnosti je možno splnit i prostřednictvím ustanovení o odpovědném zástupci. Odpovědným zástupcem je osoba, která odpovídá za řádný provoz živnosti a dodržování živnostenských předpisů. S účinností od 1. ledna 2004 musí být odpovědný zástupce ve vztahu k podnikateli ve smluvním vztahu, zpravidla na základě smlouvy o výkonu funkce odpovědného zástupce V předchozí úpravě byl

požadován vztah pouze pracovněprávní. Z živnostenského zákona byly dále nově vypuštěny podmínky, aby odpovědný zástupce neměl daňové nedoplatky, měl trvalý pobyt na území ČR a prokázal znalost češtiny.

U řemeslných živností je možno prokazovat odbornou způsobilost i doklady, které odpovídají požadavkům stanoveným zákonem č. 18/2004 Sb., o uznávání odborné kvalifikace. Tato možnost se vztahuje na občany České republiky, státní příslušníci členských států Evropské unie i občané smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru a občané Švýcarské konfederace. Obdobná úprava se týká i vázaných a koncesovaných živností, kdy je stanovena možnost prokazovat odbornou způsobilost dokladem vydaným tzv. uznávacím orgánem ve smyslu zák. č. 18/2004 Sb., nebo dokladem prokazujícím odbornou způsobilost ve smyslu téhož zákona, aniž byl posuzován uznávacím orgánem.

Novela dále doplnila do ŽZ nové ustanovení, které má usnadnit pokračování v provozování živnosti v případech, kdy dojde ke změně požadavků na odbornou způsobilost v důsledku změny právní úpravy a osoba tuto živnost provozuje nebo je pro tuto živnost ustanovena jako odpovědný zástupce. V takovém případě není požadováno prokázání praxe u podnikatele, kterému živnostenské oprávnění trvá a u osoby, která vykonává funkci odpovědného zástupce pro dotčenou živnost, jestliže ji vykonávali již před touto změnou.

Pro každou provozovanou živnost musí mít podnikatel samostatné živnostenské oprávnění. Živnostenský zákon stanoví v § 61 znaky, které charakterizují neoprávněné podnikání. Jedná se o takové provozování činnosti, které je živností, bez příslušného živnostenského oprávnění. Neoprávněného podnikání se může dopustit i podnikatel, který již živnostenské oprávnění má, avšak pro jinou živnost. Obsahové náplně jednotlivých živností jsou stanoveny vládním nařízením č. 469/2000 Sb., v platném znění. Nebezpečí pro podnikatele spočívá jednak v poměrně častých změnách tohoto nařízení a dále v tom, že některé živnosti jsou si obsahově velice podobné a blízké a podnikatel se tak relativně snadno může dopustit neoprávněného podnikání.

Při společném podnikání musí mít příslušné živnostenské oprávnění všichni účastníci sdružení bez právní subjektivity dle § 829 až 841 občanského zákoníku.



Zákon o živnostenském podnikání řeší v § 13 případ pokračování živnosti při úmrtí podnikatele a to tak, že pokud zemře podnikatel, může v živnosti pokračovat až do skončení řízení o projednání dědictví:

- a) dědicové ze zákona, pokud není dědiců ze závěti,
- b) dědicové ze závěti a pozůstalý manžel, i když není dědicem, je-li spoluvlastníkem majetku používaného k provozování živnosti,
- c) pozůstalý manžel, je-li spoluvlastníkem majetku používaného k provozování živnosti, pokud v živnosti nepokračují dědicové,
- d) správce dědictví, pokud byl pro zachování provozu podniku ustanoven orgánem projednávajícím dědictví.

Po skončení řízení o dědictví mohou pokračovat v živnosti osoby výše uvedené pod písmeny a) až c), pokud nabyly majetkového podílu na živnosti. Pokud však do šesti měsíců od skončení řízení o dědictví nezískají vlastní živnostenské oprávnění, nemohou dále živnost provozovat. Pozůstalý manžel, který byl spoluvlastníkem majetku používaného k provozování živnosti nebo který tohoto majetku nebo podílu na něm dědictvím nabyt, může provozovat živnost i po této lhůtě na základě živnostenského oprávnění zůstavitele. V případě, že sám nesplňuje zvláštní podmínky provozování živnosti, musí neprodleně ustanovit odpovědného zástupce.<sup>20</sup>

### 3.3. Druhy živností

Živnostenský zákon třídí živnosti dvojím způsobem: jednak podle způsobu vzniku

živnostenského oprávnění, jednak podle předmětu podnikání.

Klasifikace živností podle způsobu vzniku živnostenského oprávnění:

1. živnosti ohlašovací, které se dále třídí na řemeslné ( uvedené v příloze č. 1 zákona o živnostenském podnikání), vázané ( uvedené v příloze č. 2 ) a volné;

<sup>20</sup> Pelech- Pelc- Stuchlíková: Daně z příjmů s komentářem, ANAG, Olomouc 2001, str. 102

## 2. Živnosti koncesované.

Živnosti ohlašovací smějí být při splnění stanovených podmínek provozovány na základě ohlášení. Živnostenský list vydá živnostenský úřad do patnácti dnů ode dne, kdy mu bylo ohlášení živnosti doručeno. Živnostenský list má charakter průkazu. Základní údaje o živnostenském oprávnění a jeho držiteli jsou vedeny v živnostenském rejstříku, příslušném podle bydliště podnikatele.

Živnostenský rejstřík je zčásti veřejným seznamem, do kterého je každý oprávněn nahlížet a pořizovat si z něj výpisy a opisy. Údaje živnostenských rejstříků jsou vedeny v centrální evidenci podnikatelů, jež je také veřejným seznamem. Vybrané údaje jsou k dispozici i v elektronické podobě prostřednictvím sítě Internet. Koncesované živnosti smějí být provozovány na základě koncese. Živnostenský úřad, místně příslušný podle bydliště fyzické osoby, která žádá o vydání koncese, rozhodne o udělení popř. o neudělení koncese. Právní mocí rozhodnutí o udělení koncese, vzniká fyzické osobě oprávnění provozovat koncesovanou živnost. Koncesní listinu vydá živnostenský úřad do patnácti dnů od právní moci rozhodnutí o udělení koncese.

Vydáním živnostenského listu nebo koncese vzniká podnikateli řada povinností, z nichž nejdůležitějšími jsou zejména povinnost přihlásit se nejpozději do 30 dnů k registraci u místně příslušného správce daně – tj. u finančního úřadu. Podnikateli – fyzické osobě, vzniká povinnost přihlásit se k zápisu do rejstříku organizací u okresní správy sociálního zabezpečení, resp. povinnost přihlásit zaměstnance k pojištění a k platbě pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Další důležitou povinností je povinnost přihlásit stejně jako v předchozím případě do 8 dnů sebe, případně své zaměstnance u zdravotní pojišťovny. Zaměstnavatel je účastníkem zákonného pojištění odpovědnosti za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání, pokud zaměstnává alespoň jednoho zaměstnance. Takové pojištění vzniká v souladu s usazením § 789 občanského zákoníku. Zaměstnavatel je povinen ohlásit bezodkladně nástup prvního zaměstnance místně příslušné organizační jednotce pojišťovny Kooperativa – pojišťovna, a.s.

Dle informací dostupných z internetových stránek Ministerstva průmyslu a obchodu bylo v roce 2004 v režimu živnostenského zákona registrováno přibližně 3,5 milionů platných živnostensklých oprávnění, z čehož cca 1,96 milionů bylo držitelů alespoň



jednoho platného oprávnění, přičemž zhruba 1 720 tis. tvoří fyzické osoby a zhruba 240 osoby právnické.

Klasifikace živností podle předmětu podnikání:

1. obchodní
2. výrobní
3. poskytující služby

Dle §7a živnostenského zákona lze provozovat živnosti průmyslovým způsobem. Toto ustanovení je využíváno zejména podnikateli větších průmyslových podniků. Živnost je provozována průmyslovým způsobem pokud v rámci jednoho pracovního procesu, který zahrnuje více dílčích organizačně oddělených činností, které samy o sobě naplňují znaky živnosti, a přitom jsou vykonávány způsobem využívajícím principu organizačního oddělení výkonu jednotlivých dílčích prací, postupů nebo úkonů a jejich členění podle jednotlivých profesí. Pro ohlášení živnosti platí podmínka, že předmět podnikání musí být vymezen dostatečně určitě. Nejedná se o zvláštní kategorii živnosti, ale o jen o zvláštní způsob jejího provozování. Přílohou živnostenského oprávnění je seznam živností, které vymezují rozsah živnostenské oprávnění. Pro získání živnostenského oprávnění není u ohlašovacích živností provozovaných průmyslovým způsobem zapotřebí prokazování odborné způsobilosti. Podnikatel je pouze povinen zajistit provozování živnosti osobami, jež požadavky odborné způsobilosti splňují a doklady tomu svědčící je povinen podnikatel po dobu 3 let uchovávat a evidovat seznam takových osob. U koncesovaných živností tomu tak není a podnikatel může koncesovanou živnost provozovat pouze v případě, že mu byla koncese udělena. Fyzická osoba, která by provozovala živnost průmyslovým způsobem je dle obchodního zákoníku povinně zapisována do obchodního rejstříku.

Novela živnostenského zákona, jež nabyla účinnosti dne 1.5.2004 jednoznačně se stanoví, že podnikatel nemusí předmět podnikání u ohlašovacích živností provozovaných průmyslovým způsobem označit podle přílohy č. 1 a 2 živnostenského zákona a seznam oborů živností volných podle nařízení vlády č. 140/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Podnikatel má naopak povinnost vymežit názvem činnosti, které tvoří součást technologického procesu živnosti

provozované průmyslovým způsobem a vedou ke vzniku konečného výrobku nebo poskytnutí služby.

V souvislosti se vstupem ČR do Evropské unie byla přijat zákon č. 167/2004Sb., kterým se mění živnostenský zákon a některé zákony související. Tento zákon s účinností od 1.5. 2004 upravil podmínky podnikání subjektů ze států Evropské unie tak, aby byly stejné jako podmínky českých subjektů. Zjednodušila se především procedura prokazování a uznávání odborné kvalifikace osob z Evropské unie. Tuto problematiku souhrnně upravuje zákon č. 18/2004Sb., o uznávání odborné kvalifikace.

Principy Evropské unie spočívající na třech základních principech, a to volném pohybu služeb, osob a kapitálu, bylo nutno promítnout do živnostenskoprávní úpravy. Právo volného pohybu služeb plyne z čl. 49 a násl. Smlouvy o založení Evropských společenství a bylo implementováno do živnostenského zákona doplněním nového ustanovení § 69a. Státní příslušník členského státu Evropské unie, který je oprávněn na území členského státu provozovat podnikatelskou činnost, je oprávněn dočasně poskytovat na území ČR služby v rozsahu svého podnikatelského oprávnění v souladu s výše zmíněným čl. 49 a násl. Toto ustanovení lze dále aplikovat na příslušníky dalších smluvních států Evropského hospodářského prostoru a občany Švýcarské konfederace. Nové ustanovení živnostenského zákona dále komplexně vylučuje poskytování služeb z režimu živnostenského zákona, vyjma povinnosti prokázat při případné kontrole oprávněnost poskytování služeb.



#### **4. kapitola: Platná právní úprava daně z příjmů fyzických osob se zaměřením na příjmy ze živnostenského podnikání**

##### **4.1. Prameny platné právní úpravy**

Základním právním předpisem, který se týká problematiky daní z příjmů je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb., zákona č. 196/1993 Sb., zákona č. 323/1993 Sb., zákona č. 42/1994 Sb., (úplné znění č. 75/1994 Sb.) zákona č. 85/1994 Sb., zákona č. 114/1994 Sb., zákona č. 259/1994 Sb., zákona č. 32/1995 Sb., zákona č. 87/1995 Sb., zákona č. 118/1995 Sb., zákona č. 149/1995 Sb., zákona č. 248/1995 Sb., (úplné znění č. 28/1996 Sb.), zákona č. 316/1996 Sb., zákona č. 18/1997 Sb., zákona č. 210/1997 Sb., zákona č. 151/1997 Sb., zákona č. 209/1997 Sb., zákona č. 102/10/1997 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., (úplné znění č. 22/1998 Sb.), zákona č. 168/1998 Sb., zákona č. 149/1998 Sb., zákona č. 333/1998 Sb., zákona č. 111/1998 Sb., zákona č. 144/1999 Sb., zákona č. 170/1999 Sb., zákona č. 225/1999 Sb., zákona č. 63/1999 Sb., zákona č. 129/1999 Sb., nálezu ÚS č. 3/2000 Sb., zákona č. 17/2000 Sb., zákona č. 27/2000 Sb., zákona č. 72/2000 Sb., vyhlášky č. 100/2000 Sb., zákona č. 103/2000 Sb., zákona č. 121/2000 Sb., zákona č. 132/2000 Sb., zákona č. 241/2000 Sb., ve znění zákona č. 340/2000 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 120/2001 Sb., zákona č. 117/2001 Sb., zákona č. 239/2001 Sb., zákona č. 483/2001 Sb., zákona č. 453/2001 Sb., zákona č. 50/2002 Sb., nálezu ÚS č. 145/2002 Sb., zákona č. 128/2002 Sb., zákona č. 210/2002 Sb., zákona č. 308/2002 Sb., zákona č. 260/2002 Sb., zákona č. 575/2002 Sb., zákona č. 198/2002 Sb., zákona č. 210/2002Sb., zákona č. 260/2002Sb., zákona č. 308/2002 Sb., zákona č. 575/2002 Sb., zákona č. 162/2003 Sb., zákona č. 362/2003 Sb., zákona č. 438/2003 Sb., zákona č. 19/2004 Sb., zákona č. 47/2004 Sb., zákona č. 49/2004 Sb., zákona č. 257/2004 Sb., zákona

č. 280/2004 Sb., zákona č. 359/2004 Sb., zákona č. 360/2004 Sb., zákona  
č. 436/2004 Sb., zákona č. 562/2004 Sb., zákona č. 628/2004 Sb., zákona  
č. 669/2004 Sb., zákona č. 676/2004 Sb., zákona č. 179/2005 Sb., zákona  
č. 217/2005 Sb., zákona č. 342/2005 Sb., zákona č. 357/2005 Sb., zákona  
č. 441/2005 Sb., zákona č. 530/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona  
č. 552/2005 Sb., zákona č. 56/2006 Sb., zákona č. 57/2006 Sb., zákona č.  
č. 203/2006 Sb., zákona č. 223/2006 Sb., zákona č. 245/2006 Sb., zákona č.  
10223/2006 Sb.

Zákon o daních z příjmů se člení na šest částí.

1. část první – Daň z příjmů fyzických osob § 1 – 16
2. část druhá – Daň z příjmů právnických osob § 17 – 21
3. část třetí – Společná ustanovení § 22 – 38fa ( vztahuje se na právnické osoby a na fyzické osoby, které mají příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu)
4. část čtvrtá - Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů fyzických a právnických osob § 38g – 38s.
5. část pátá – Zmocnění pro Ministerstvo financí k vydávání prováděcích předpisů a k některým opatřením při zdaňování a zmocnění pro vládu České republiky činit opatření po vyhlášení stavu ohrožení státu nebo válečného stavu § 39 – 39a
6. část šestá – Přejídná a závěrečná ustanovení § 40 – 42

Součástí zákona jsou 3 přílohy:

1. Příloha č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb. – Třídění hmotného majetku do odpisových skupin.
2. Příloha č. 2 k zákonu č. 586/1992 Sb. – Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmu fyzických osob.
3. Příloha č. 3 k zákonu 586/1992 Sb. - Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmu fyzických osob.

S účinností od 1. ledna 1995 byl zákon o daních z příjmů rozšířen o část čtvrtou - Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů a dále byla o některá ustanovení rozšířena část třetí – Společná ustanovení a to tak, že některá



ustanovení, která byla dříve obsažena v zákoně o správě daní a poplatků, byla převzata do těchto částí. Převzatá ustanovení se týkala zejména vztahu poplatníků a plátců ke správci daně v souvislosti s podáním daňového přiznání, placením daně a záloh na daň, vybíráním daně srážkou, zajištěním daně, vyloučením dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, ročním zúčtováním záloh, odpovědností a povinnostmi plátců daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že zákon č. 586/1992 Sb., obsahuje úpravu jak daně z příjmu fyzických osob, tak úpravu daně z příjmu právnických osob. Např. v Německu a Rakousku je ale zdanění fyzických osob a právnických osob upraveno oddělenými zákony.

Jak jsem již výše zmiňovala, prochází zákon č. 586/1992Sb. každoročně řadou přímých i nepřímých novel. Rozhodující přímé novely přinášející obvykle větší změny nabývají účinnosti od 1. ledna dalšího roku pro příští zdaňovací období. Nepřímé novely obvykle přináší pouze dílčí změny navazující na úpravy v jiných zákonech. Hlavní změny v posledních letech přinesly pro rok 2005 zejména novela č. 669/2004 Sb., a pro rok 2006 a další období novela č. 545/2005 Sb. Zmíněným přímým novelám bude v následujících částech mé rigorózní práce věnována zvláštní pozornost. Ve své práci vycházím ze znění právních předpisů k září roku 2006.

Na zákon o daních z příjmů navazuje řada právních norem, zejména je to zákon č. 593/92 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dalším právním předpisem navazujícím na zákon o daních z příjmů je vyhláška Ministerstva financí č. 146/1993 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.586/1992 sb., o daních z příjmů, dále nařízení vlády č. 238/1993 Sb., kterým se pro účely zákona o daních z příjmů stanoví zařízení na výrobu biologicky rozložitelných látek. Na zákon č. 586/1992 Sb., navazuje také řada mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Pro daňové poplatníky a správce daně vydává Ministerstvo financí pokyny v řadě D. Tyto pokyny není možno považovat za právní normu, nejsou proto pro poplatníky právně závazné, a to ani tehdy, jsou-li mu zpřístupněny uveřejněním ve Finančním zpravodaji. Pokyny nejsou právně závazné ani pro Finanční úřady. Jejich význam spočívá v tom, že jde o sdělení, jakým způsobem Ministerstvo financí chápe

určitá ustanovení daňových zákonů a pokyny tak mají přispívat ke sjednocení jejich výkladu. Takové sdělení má pro správce daně a poplatníky jen informativní povahu.<sup>21</sup>

## 4.2. Konstrukce daně podle platné právní úpravy

### 4.2.1. Subjekt daně

Subjektem daně je obecně tzv. poplatník, tedy taková osoba, která je podle zákona povinna daň platit. Pro daňové účely je poplatník definován v ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, jako osoba, jejíž příjmy, majetek, nebo úkony jsou přímo podrobeny daním, poplatkům, odvodům a dalším platbám zahrnutým pod legislativní zkratkou „daň“.<sup>22</sup> Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob jsou všechny fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují (tedy osoby, které zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to buď souvisle nebo v několika obdobích; přičemž do této lhůty se započítává každý započatý den pobytu. Takoví poplatníci se v daňové terminologii nazývají daňoví rezidenti (popř. daňoví tuzemci) a dani podléhají veškeré jejich příjmy, které jim plynou ze zdrojů v České republice i ze zahraničních zdrojů, mají tedy tzv. neomezenou daňovou povinnost. Ostatní poplatníci se v daňové terminologii nazývají daňoví nerezidenti (popř. daňoví cizozemci). Platí daň jen z příjmů, jejichž zdroj je na území České republiky. Nerezidenti jsou poplatníci, kteří na území České republiky nemají bydliště a ani se zde obvykle nezdržují, nebo ti poplatníci, o nichž to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Ti poplatníci, kteří se sice zdržují na území České republiky 183 a více dnů v kalendářním roce, ale pouze za účelem studia nebo léčení, se řadí do druhé skupiny, tedy do skupiny nerezidentů.

Poplatník, který obdrží povolení nebo získá oprávnění k podnikatelské činnosti, je povinen do třiceti dnů podat přihlášku k registraci u místně příslušného finančního úřadu. Pokud začne poplatník vykonávat činnost nebo pobírat příjmy

<sup>21</sup> Bárta, J. : Ke zdaňování příjmů v historické perspektivě a v platné právní úpravě, Právník č. 4, 1996

<sup>22</sup> Pelech- Pelc- Stuchlíková: Daně z příjmů s komentářem, ANAG, Olomouc 2001, str. 18



podrobené dani, je povinen tuto skutečnost oznámit do třiceti dnů místně příslušnému finančnímu úřadu.

K problematice dvojího zdanění viz níže kapitola 6.

#### 4.2.2. Předmět daně

Předmětem, nebo-li objektem daně je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Buď je to určitý příjem, věc, úkon nebo majetek. V případě daní z příjmů je předmětem daně příjem (důchod). Legální definice pojmu příjem v zákoně o daních z příjmů obsažena není, ale obecně lze říci, že příjem je vše, čím dochází ke zvýšení majetku poplatníka. Příjmem se rozumí nejen částka přijatá v penězích, ale i přijaté nepeněžní plnění, které se oceňuje podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění novel, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak (např. v § 6 odst. 6 ZDP, a to v případě ocenění nepeněžního příjmu zaměstnance ve formě bezplatného poskytnutí vozidla zaměstnavatelem tomuto zaměstnanci pro soukromé i služební účely). O příjem se jedná i v případě směny.

Jaké příjmy jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a jaké ne, je vymezeno v § 3 ZDP a to jednak pozitivně a jednak negativně, negativní vymezení je dále v § 6 a v § 7. Ve většině případů nedělá správné zařazení větší problémy. Postupuje se v posloupnosti od § 6 a pokud příjem nelze zařadit do žádné skupiny příjmů (§ 6 až § 9), je třeba tento příjem směřovat do kategorie příjmů Ostatní příjmy (§ 10).

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou tyto druhy příjmů:

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6)
- b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7)
- c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8)
- d) příjmy z pronájmu (§9)
- e) ostatní příjmy (§ 10)

Toto rozdělení na pět samostatných skupin najdeme pouze u daně z příjmů fyzických osob, u daní z příjmů právnických osob nikoliv. U právnických osob jsou předmětem daně obecně výnosy z celé činnosti a nakládání s celým majetkem, není

-li zákonem stanoveno jinak. V návaznosti na to je rozdílná i koncepce určení základu daně, když u fyzických osob se rozeznává celkový základ, dílčí základ a samostatný základ daně a u právnických osob je základem daně zpravidla hospodářský výsledek v podobě zisku. Pro jednotlivé druhy příjmů ZDP stanoví různé výpočty dílčího základu daně. Je tomu tak proto, že různé druhy příjmů mají odlišnou využitelnost. Jednotlivé dílčí základy daně se poté sečtou a získá se tak celkový základ daně, který je zdaněn příslušnou sazbou, která je progresivní, pásmová a od určité sumy kombinovaná. Naproti tomu u právnických osob je sazba lineární. Dalším důvodem pro toto rozdělení je způsob vybírání daně.

První čtyři příjmové skupiny jsou podle svého obsahu zcela jednoznačné a specifické. Pátá skupina je zbytkovou skupinou. Jsou do ní zařazeny příjmy, které nelze podřadit do žádné ze čtyř výše uvedených skupin, dojde-li ke zvýšení majetku.<sup>23</sup> Pozitivní vymezení jednotlivých kategorií předmětu daně je významné především pro správný výpočet výše daně včetně stanovení jejího základu.

Do druhé skupiny se řadí příjmy z živnosti, které jsou uvedeny v § 7 odst. 1 pod písmenem b). Za příjmy ze živnosti se považují příjmy, které poplatníkům plynou z činností vykonávaných na základě živnostenského oprávnění, jejichž provozování se řídí živnostenským zákonem. Dále mezi příjmy z podnikání patří:

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství
- příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů. Jedná se např. o příjmy auditorů, advokátů, notářů, daňových poradců, lékařů.
- podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku

#### **4.2.2.1. Příjmy fyzických osob nepodléhající dani a příjmy od daně osvobozené**

<sup>23</sup> Píkal V. – Šimák P.: Slabikář daně z příjmů fyzických osob, ASPI, Praha, str. 61



Negativní vymezení, tedy stanovení příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, je uvedeno v § 3 odst. 4 ZDP. Jedná se o taxativní výčet příjmů, vyňatých ze zdanění daní z příjmů. Neznamená to, že by takový příjem byl zcela nezdaněn. Může podléhat např. dani darovací nebo dani dědické. Předmětem daně z příjmů tedy v první řadě nejsou příjmy nabyté darováním nemovitosti, movité věci, popř. majetkového práva, které podléhají ve většině případů režimu daně darovací. Předmětem daně z příjmů jsou ale dary, které příjemce obdržel např. v souvislosti s podnikáním. Předmětem daně z příjmů dále nejsou příjmy v podobě poskytnutých půjček a úvěrů. Třetí skupinu tvoří příjmy plynoucí z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů. Dále nejsou předmětem této daně příjmy nabyté zděděním nemovitosti nebo movité věci nebo majetkového práva, protože tyto příjmy jsou předmětem daně dědické. Rovněž nejsou předmětem daně příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů podle zákona č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby. Předmětem daně nejsou také příjmy nabyté vydáním nemovitosti nebo movité věci nebo majetkového práva (např. podle zákona č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd apod.). Předmětem daně nejsou dále příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva a příjmy plynoucí poplatníkovi – daňovému tuzemci, který vypomáhá s domácími pracemi v zahraničí nebo poplatníkovi – daňovému cizozemci, který takovou činnost vykonává v České republice, a to za stravu a ubytování (au pair).

Aby předmětný příjem mohl být od daně osvobozen, musí být předmětem daně z příjmů. Zákon o daních z příjmu uvádí v § 4 taxativní výčet příjmů, které jsou od daně osvobozeny. Jedná se o velice širokou skupinu, proto se omezím jen demonstrativní výčet některých příjmů, na které se osvobození vztahuje. Osvobozené příjmy je možno rozdělit do pěti základních skupin.

První skupinu tvoří sociální příjmy a transfery, jejichž osvobození od daně je účelné, neboť minimalizuje míru přerozdělování prostřednictvím veřejných rozpočtů. Do této první skupiny patří například příjem získaný ve formě dávek a služeb z nemocenského pojištění (nemocenské péče), důchodového pojištění, státní sociální podpory, peněžité pomoci obětem trestného činnosti, sociálního zabezpečení, plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti a všeobecného zdravotního pojištění a plnění ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu. Jde-li o příjmy ve formě pravidelně vyplácených důchodů (penzí), je

od daně osvobozena z úhrnu těchto příjmů pouze částka ve výši 162 000 Kč ročně, do níž se však nezahrnuje výše příplatku (příspěvku) k důchodu podle zvláštních právních předpisů. Do této skupiny je nmožno zahrnout i příjem plynoucí ve formě daňového bonusu.

Druhou skupinu tvoří náhrady škody a pojistná plnění. Tyto příjmy zpravidla nezvyšují příjem poplatníka v pravém smyslu, zpravidla spíše nahrazují ztrátu na majetku či důchodu. Do této druhé skupiny patří zejména přijatá náhrada škody, náhrada nemajetkové újmy, plnění z pojištění majetku a plnění z pojištění odpovědnosti za škody. Platby přijaté náhradou včetně pojistných plnění, které mají přímý vztah k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k pronájmu osvobozeny nejsou.

Třetí skupinu tvoří některé příjmy z prodeje majetku. Základní podmínkou však je, aby takový majetek nebyl zahrnut do obchodního majetku. Pokud příjem z prodeje majetku, který byl zahrnut v obchodním majetku, vyhovuje časovému testu, jsou taktéž splněny podmínky pro osvobození. Z hlediska živnostníků přichází např v úvahu příjmy z prodeje motorových vozidel, přesahuje-li doba mezi nabytím a prodejem dobu jednoho roku. Pokud bylo motorové vozidlo zahrnuto do obchodního majetku, byl by příjem z jeho prodeje osvobozen až po pěti letech od jeho vyřazení z obchodního majetku.

Čtvrtou skupiny tvoří některé výhry v loteriích a jiných podobných hrách, které jsou povoleny státními orgány. Tato skupina však není příliš podstatná z hlediska zaměření mé práce.

Pátou skupinu tvoří příjmy související se státní politikou bydlení jako např. úroky z vkladů ze stavebního spoření, včetně úroků ze státní podpory podle zvláštního zákona a úrokové výnosy z hypotečních zástavních listů.

Další osvobozené příjmy, které by se mohly vztahovat na živnostníka jsou např. dotace ze státního rozpočtu, obcí, krajů, státních fondů, z Národního fondu, podpor z Vinařského fondu, z přidělených grantů nebo příspěvek ze státního rozpočtu poskytnutý podle zvláštního právního předpisu a nebo dotace, granty a příspěvky z prostředků Evropských společenství, na pořízení hmotného majetku, na jeho technické zhodnocení nebo na odstranění následků živelní pohromy (§ 24 odst. 10), s výjimkou dotací a příspěvků, které jsou účtovány do příjmů (výnosů) podle zvláštního právního předpisu. Dále se živnostníků mohou týkat příjmy z úroků



z přeplatků zaviněných správcem daně, orgánem správy sociálního zabezpečení a příjmy z penále z přeplatků pojistného, které příslušná zdravotní pojišťovna vrátila po uplynutí lhůty stanovené pro rozhodnutí o přeplatku pojistného. Rovněž příjmy plynoucí ve formě daru přijatého v souvislosti s podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností jako reklamního předmětu opatřeného obchodním jménem nebo ochranou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož hodnota nepřesahuje 500Kč, jsou od daně osvobozeny.

Praktické je také osvobození, při splnění zákonem stanovených podmínek, příjmů z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku,

### **4.2.3 Základ daně a daňová ztráta**

#### **4.2.3.1. Základ daně**

Schéma základu daně z příjmů fyzických osob je poměrně složité. Tato skutečnost odpovídá mnohotvárnosti forem příjmů jednotlivců.

V zákoně o daních z příjmů jsou v § 5 obsažena základní pravidla pro vymezení základu daně. Základ daně se skládá z dílčích základů daně. Dílčí základy daně jsou základy daně za jednotlivé druhy příjmů podle § 6 až § 10 (tedy příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu, ostatní příjmy). U jednotlivých druhů příjmů existují různé daňové režimy (např. uplatnění daňových výdajů procentem – tzv. paušální výdaje).

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění, a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až § 10 ZDP není stanoveno jinak. Jestliže má poplatník ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně.

Zdaňovací období je obecně definováno v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Zákon o soustavě daní umožňuje

pomocí odkazu na příslušný zákon, změnit časový rozsah zdaňovacího období jinak, než jak je rozsah kalendářního roku. Zákon o daních z příjmů fyzických osob vymezil zdaňovací období jako kalendářní rok. V případě živnostenského podnikání má ale poplatník možnost volby zdaňovacího období i jinak. Od roku 1991 je v návaznosti na zákon č. 513/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, umožněno fyzickým osobám, za určitých podmínek, přejít z účetního období kalendářního roku na účetní období hospodářského roku. Tento přechod však není možný v případě vedení daňové evidence.

Do základu daně nelze zahrnout příjmy od daně osvobozené a dále příjmy, pro které je stanoveno, že se z nich vybírá daň zvláštní sazbou podle § 36 ze samostatného základu daně. Do základu daně se dále nezahrnují příjmy, z nichž je daň vybírána ze samostatného základu daně sazbou daně podle § 16 odst. 2.

Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti tvoří tzv. dílčí základ daně, stejně tak tvoří dílčí základ daně zbylé čtyři druhy příjmů. Příjmy ze živnosti souvisí s činností na základě oprávnění daného zákonem o živnostenském podnikání (blíže je živnostenskému podnikání věnována kapitola třetí viz výše). Dílčím základem u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti jsou tyto příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Pro zjištění základu daně se podle § 23 odst. 2. ZDP u poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta), a u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, z rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji :

a) se zvyšuje např. o :

částky neoprávněně zkracující příjmy; částky, které nelze podle ZDP zahrnout do výdajů (nákladů); výdaje uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. za); částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, pokud tyto částky daňový subjekt neodvede do termínu pro podání daňového přiznání; přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, který vede účetnictví atd.

b) se snižuje např. o :

rozdíl, o který smluvní pokuty a úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových právních vztahů, zúčtované ve prospěch výnosů



podle zákona o účetnictví u poplatníka vedoucího účetnictví převyšují přijaté částky v tomto zdaňovacím období. Do tohoto rozdílu nelze zahrnout částky pohledávek z těchto sankcí, které zanikly v průběhu nebo k poslednímu dni zdaňovacího období; částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, o které byl zvýšen hospodářský výsledek u poplatníka vedoucího účetnictví, dojde-li k jejich odvedení

c) lze snížit o :

částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy; částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze do výdajů (nákladů) zahrnout; částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou podle zákona o účetnictví zúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů

Fyzické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, byly až do počátku roku 2004 povinny účtovat v soustavě podvojného nebo jednoduchého účetnictví o stavu a pohybu majetku a závazků, o nákladech a výnosech nebo výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření. Použití příslušné účetní soustavy stanovoval zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Podnikatelé zapsaní v Obchodním rejstříku účtovali povinně v soustavě podvojného účetnictví o stavu a pohybu obchodního majetku a závazků, vlastního kapitálu, o nákladech, výnosech a zisku nebo ztrátě podniku, a to ode dne zápisu do obchodního rejstříku. Podnikatelé, kteří nebyli zapsáni v obchodním rejstříku, účtovali v soustavě jednoduchého účetnictví (pokud zvláštní zákon nestanovil jinak) o příjmech a výdajích, obchodním majetku, jakož i o závazcích tak, aby bylo možno zjistit výsledek hospodaření. Podnikatel, který nebyl zapsán v obchodním rejstříku, mohl účtovat v soustavě podvojného účetnictví, za předpokladu, že tak účtoval po celé účetní období.

Novela provedená zákonem č. 438/2003 Sb., reagovala na změny zákona o účetnictví spočívající ve zrušení jednoduchého účetnictví (s účinností od 1. ledna 2004). Podnikatelé – fyzické osoby, které po 1.1. 2004 nejsou povinny vést účetnictví nebo se nerozhodly vést účetnictví dobrovolně, nejsou považovány za účetní jednotky a účetní předpisy, tzn. zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu o

účetnictví ani české účetní standardy, se na ně nevztahují.<sup>24</sup> Jednoduché účetnictví pro daňové účely plnohodnotně nahradila daňová evidence dle § 7b ZDP. Principem obou systémů je stanovení základu daně podle skutečných příjmů a výdajů, přičemž nový systém dává poplatníkovi po formální stránce větší volnost, důraz je kladen hlavně na obsah daňové evidence. Poplatník postupující podle principů jednoduchého účetnictví bude splňovat požadavky daňové evidence. Tato novela a její přílohy detailně stanoví procesy, jak postupovat v případě přechodu z daňové evidence na účetnictví a naopak.

Daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně a o majetku a závazcích. Obsahové vymezení jednotlivých složek majetku obecně vychází z účetních předpisů, pokud není v ZDP stanoveno jinak. Při oceňování majetku a závazků se vychází z ust. §7b odst. 3 ZDP. Hmotný majetek je oceňován podle §29 ZDP, pohledávky jsou oceňovány podle § 5 ZDP.

Daňovou evidenci je třeba uschovávat za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená ZDP nebo zvláštním právním předpisem, kterým je zákon o správě daní a poplatků (3 roky, resp. 10 let v případě prodloužení).

Daňovou evidenci mohou vést výhradně fyzické osoby - podnikatelé, a to pouze takové, které k 1.1.2004 na daňovou evidenci přešly a nadále splňují podmínky pro její vedení, tj. nepřesáhly za bezprostředně předcházející kalendářní rok obrat (podle zákona o dani z přidané hodnoty) 6.000 000 Kč, a nebyly v průběhu roku následujícího zapsány do obchodního rejstříku. Novelou schválenou dne 5. listopadu 2004 Poslaneckou sněmovnou byl zvýšen limit obratu, od kterého se odvíjí povinnost přechodu na účetnictví na 15.000.000 Kč. Táž novela dále časově posunula povinnost přechodu na vedení účetnictví na 1. leden 2006.

Za účetnictví je od 1. ledna 2004 považováno pouze účtování, které bylo dříve označováno jako „podvojně“, tento pojem však není od 1.1.2004 používán a hovoří se pouze o „účetnictví“, neboť jiné účetnictví než účetnictví založené na principech podvojných zápisů v České republice již neexistuje. Přizpůsobili jsme se systémému evidencí, který je v současné době v EU obvyklý – účetnictví na tzv.

<sup>24</sup> Machala, O.: Vedení daňové evidence v roce 2004 a přechod na účetnictví v roce 2005, Svaz účetních, Účetnictví č. 2/2005, str. 9



„akruální bázi“ (čili účtování operací v momentu, kdy se uskutečnily, čili účtování o nákladech a výnosech) je zpravidla vedeno na třech úrovních (Mezinárodní účetní standardy, „zestručněné“ Mezinárodní účetní standardy, zjednodušené účetnictví na akruální bázi). Zpravidla existuje i čtvrtý stupeň, kde se připouští pro tzv. mikropodniky s jednoduchým předmětem činnosti, evidence na bázi peněžních toků, čili prioritou při zachycení operací je pohyb peněz (čili účtuje se o příjmech a výdajích)<sup>25</sup>. Účetnictví mohou živnostníci vést i ve zjednodušeném rozsahu. Takové účetní jednotky potom postupují zjm. podle následujících platných právních předpisů: zákon o účetnictví, vyhl. Č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění vyhl. č. 472/2003Sb. (nový §61b, který se přiměřeně použije i pro účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu) a podle Českých účetních standardů pro podnikatele (dále jen „ČÚS“). Subjekty, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu jsou vymezeny v § 9 zákona o účetnictví. Zjednodušeně lze k §9 zákona o účetnictví říci, že skupina účetních jednotek, jimž je povoleno účtovat ve zjednodušeném rozsahu z velké části odpovídá okruhu účetních jednotek, které mohly účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví<sup>26</sup>. Jestliže má živnostník, který vede účetnictví, povinnost auditu, musí vést účetnictví v plném rozsahu. Pokud účetní jednotka přestane splňovat zákonné podmínky, za nichž je možno vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, je povinna přejít na účtování v plném rozsahu. Přejít však lze provést k prvnímu dni účetního období následujícího po období, v němž došlo ke změně rozhodných skutečností.

Při zjištění základu daně se vychází z účetnictví, které je vedeno podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Pokud dojde k přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci, postupuje se podle přílohy č. 2, která je nedílnou součástí zákona o daních z příjmů. V opačné situaci, tedy při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví se postupuje podle přílohy č. 3, která je taktéž nedílnou součástí výše zmíněného zákona.

<sup>25</sup> Cardová, Z.: Přechod z daňové evidence na vedení účetnictví, Daně a účetnictví, 10/2004, V. ročník, Poradce podnikatele, s.r.o., Praha, str.39

<sup>26</sup> Vlasáková H.: K možnosti a principům vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, Finanční daňový a účetní bulletin, IV/04, Ing. Jan Polák, Finanční aj. Ekonomické poradenství a vydavatelství Praha, 2004, str. 22

Při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci, je v návaznosti na zákon o účetnictví postup pro účely ZDP tento:

1. Pohledávky a závazky za kalendářní (hospodářský) rok, v němž poplatník vedl účetnictví, které budou proplaceny v kalendářním roce, ve kterém poplatník vede daňovou evidenci, se vyloučí ze základu daně kalendářního roku, ve kterém poplatník vede daňovou evidenci, a to

a) závazky zvýší základ daně,

b) pohledávky sníží základ daně.

Tento postup se nevztahuje na příjmy, které jsou od daně osvobozeny nebo se nezahrnují do základu daně nebo nejsou předmětem daně, a na výdaje, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

2. Stav zásob a cenin za kalendářní (hospodářský) rok, ve kterém poplatník vedl účetnictví, sníží základ daně z příjmů v kalendářním roce, ve kterém poplatník vede daňovou evidenci.

Při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, je v návaznosti na zákon o účetnictví postup pro účely ZDP následující:

1. Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, zvýší o hodnotu zásob a cenin, hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou záloh na hmotný majetek, hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem. Základ daně se nezvýší o hodnotu zásob vytvořených vlastní činností u poplatníků s převážně zemědělskou a lesní výrobou. Za poplatníky s převážně zemědělskou a lesní výrobou se pro účely tohoto zákona považují poplatníci, u nichž příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % celkových příjmů.

2. Základ daně se ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zahájeno vedení účetnictví, sníží o hodnotu přijatých záloh, hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.



Jedná-li se o plátce daně z přidané hodnoty, rozumí se pro účely tohoto postupu hodnotou závazku hodnota bez daně z přidané hodnoty; byl-li uplatněn odpočet daně z přidané hodnoty, hodnotou pohledávky se rozumí hodnota bez daně z přidané hodnoty, byla-li splněna daňová povinnost na výstupu.

#### **4.2.3.2. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů**

Právní úprava výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů je obsažena v části třetí zákona o daních z příjmů. Tato část zákona obsahuje ustanovení, která jsou společná pro fyzické a právnické osoby.

Jak již bylo výše řečeno, základem daní z příjmů je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Výdaje se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy. V zákoně je uveden demonstrativní výčet výdajů, které jsou skutečnými výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů a také demonstrativní výčet výdajů, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Výčty tedy nejsou komplexní, ale zákonodárce se zaměřuje pouze na takové výdaje, které se zejména liší oproti zásadám účetnictví, nebo takové, které lze v praxi považovat za sporné.

V případě živnostenského podnikání má poplatník, který provozuje živnostenskou činnost dvě možnosti, jak snížit daňový základ. Poplatník může snížit daňový základ o skutečně prokazatelné výdaje, což je výhodné pro ty živnostníky, kteří mají při své podnikatelské činnosti značné náklady a je proto pro ně proto výhodné sledovat skutečné náklady. Poplatník, s výjimkou spoluvlastníků dle § 11ZDP a účastníků sdružení bez právní subjektivity dle §12 ZDP, může ale také snížit daňový základ paušálně stanoveným procentem z příjmů, což je snadné a výhodné pro ty podnikatele provozující živnostenskou činnost, kteří nemají příliš vysoké výdaje a nevyplatí se jim proto sledovat skutečné náklady. Uplatnění výdajových paušálů přináší zjednodušení administrativní práce jak poplatníkovi, tak i

správci daně při prokazování výdajů. Způsob uplatňování paušálních výdajů však nelze zpětně měnit.

Pokud uplatní živnostník výdaje paušálně, není účetní jednotkou ve smyslu zákona o účetnictví. S účinností od roku 2006 došlo zákonem č. 545/2005 Sb. ke zvýšení výdajových paušálů z původních 25% a jejich diferenciaci. Výdajové paušály jsou následující:

- 80% z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství
- 60% z příjmů ze řemeslných živností
- 50% příjmů ze živností jiných než řemeslných (tj. např. maséři, průvodci)
- 40% z příjmů z jiného podnikání a z činností podle zvláštních právních předpisů (tj. např. lékaři, advokáti, daňoví poradci), z příjmů z užití autorských práv, z příjmů z výkonu nezávislého povolání (např. sportovci)

Tyto nové paušály lze použít i pro rok 2005. V takovém případě ale musí poplatník vedoucí daňovou evidenci postupovat dle ustanovení § 23 odst. 8 a upravit základ daně za zdaňovací období roku 2004 mimo jiné o výši pohledávek a závazků, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv a podat dodatečné daňové přiznání za rok 2004, pokud již v roce 2004 neuplatňoval poplatník výdaje paušálním způsobem. Zpravidla tedy dojde ke zvýšení základu daně za toto období a v návaznosti na podané daňové přiznání ke vzniku penále. Ministerstvo financí s ohledem na zákonem vymezenou možnost uplatnění nových výdajových paušálů již za zdaňovací období roku 2005 shledává v případě takto vzniklého penále tvrdost zákona a v souvislosti s tím bylo k případným žádostem o prominutí tohoto penále doporučeno správcům daně tyto žádosti posuzovat kladně a odstranit tak vzniklou tvrdost prominutím příslušného penále.

V paušální částce jsou potom zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z živnostenského podnikání, vyjma pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které může poplatník uplatnit navíc v prokázané výši, avšak pouze do výše pojistného vypočteného sazbou bez jejího zvýšení z maximálního základu pro toto pojištění podle zvláštního předpisu, kterým je zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Pokud uplatňuje poplatník výdaje tímto



způsobem, je povinen vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s živnostenskou činností. Dále je podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, povinen vést evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odepisovat.

Po zavedení nové výše výdajových paušálů se předpokládá nárůst počtu podnikatelů, kteří využijí možnosti paušálního uplatnění výdajů o zhruba o 185 tisíc poplatníků, přičemž před jejich zvýšením využívalo výdajových paušálů zhruba 260 tis. z 1,2 mil. poplatníků.

Prokázané výdaje jsou častějším způsobem uplatnění skutečných výdajů, i když lze předpokládat, že v souvislosti s provedeným zvýšením paušálních výdajů a jejich diferenciací bude počet poplatníků uplatňujících výdaje paušálním způsobem stále stoupat. V tomto případě musí živnostník prokázat, že se jedná o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud se mu to nepodaří, správce daně takto uplatněné výdaje v rámci daňového řízení s největší pravděpodobností z výdajů vyloučí. Náležitosti účetních dokladů stanoví zákon o účetnictví.

Pokud zákon o daních z příjmů nebo zvláštní právní předpis limituje výši výdajů, uzná se do daňových výdajů částka právě do tohoto limitu.

Za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů lze uznat pouze výdaje, které se vztahují k příjmům, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené. Výdaje, které byly již v předchozích zdaňovacích obdobích uplatněny, nelze znovu uplatnit.

Ve věci Anna S. ve V. proti Finančnímu ředitelství v Ostravě o daň z příjmů, o kasační stížnosti žalobkyně, vyslovil Nejvyšší správní soud dle rozhodnutí publikovaného ve sbírce NSS 2004, 7: 633 názor:

Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování "věcné a časové souvislosti" příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak

musí existovat přímý a bezprostřední vztah v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.

Některé výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou daňově uznatelné:

- a) odpisy hmotného majetku
- b) zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku
- c) pojistné hrazené poplatníkem, pokud souvisí s příjmem, který je předmětem daně a není od daně osvobozen
- d) pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, jsou-li zaplacený do termínu pro podání daňového přiznání
- e) výdaje (náklady) na provoz vlastního zařízení k ochraně životního prostředí podle zvláštních právních předpisů
- f) nájemné
- g) daň z nemovitostí; z převodu nemovitostí; silniční daň, jakož i další daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25 ZDP; daň z příjmů zaplacená rezidentem v zahraničí je výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně samostatného základu daně, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f
- h) rezervy a opravné položky, které je oprávněn poplatník vytvářet, a to v souladu s příslušnou právní úpravou (způsob tvorby a výši rezerv a opravných prostředků pro daňové účely stanoví zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů
- i) výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky a péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na: bezpečnost a ochranu zdraví při práci, hygienické vybavení pracovišť, provoz středních odborných učilišť a vzdělávacích zařízení,



- j) částky náhrad cestovních výdajů do maximální výše stanovené zvláštním právním předpisem
- k) výdaje (náklady) na zabezpečení požární ochrany
- l) škody vzniklé v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem
- m) vstupní cena hmotného majetku vyloučeného z odpisování, pořizovací cena nehmotného majetku zjištěná podle zvláštního právního předpisu a pořizovací cena pozemku, s výjimkou pozemku nabytého přeměnou nebo vkladem, a to jen do výše příjmů z jednotlivého majetku.
- n) výdaje (náklady) na pořízení karet, jejichž vlastnictví zakládá nárok na slevy z cen zboží a služeb souvisejících s předmětem činnosti poplatníka, případně je spojené s reklamou jeho činnosti
- o) výdaje (náklady) na dopravu zaměstnanců do a ze zaměstnání zajišťovanou zaměstnavatelem vlastními nebo jím pronajatými dopravními prostředky nebo dopravními prostředky smluvního dopravce. Za dopravní prostředky jsou považovány pouze motorová vozidla pro přepravu 10 a více osob.
- p) zaplacené smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, zaplacené úroky z úvěrů a půjček v případě, kdy je věřitelem poplatník účtující v soustavě jednoduchého účetnictví nebo poplatník, který není účetní jednotkou
- q) příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, maximálně do výše 3 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období nebo jeho část
- r) pojistné, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na soukromé životní pojištění na základě pojistné smlouvy, maximálně však do výše 8000 Kč za zdaňovací období nebo jeho část za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let.

Ze soudních rozhodnutí uvádím na tomto místě alespoň jedno rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, publikovaný dne 18.3. 1998, sp.zn. 10 Ca 475/97, který se týká odpisu majetku a jehož dvě právní věty zní:

- 1) Odpis hmotného a nehmotného majetku lze uplatnit jako daňový výdaj pouze tehdy, je-li věc využívána pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
- 2) Volba kritéria pro stanovení rozsahu využití věci k zajištění zdanitelného příjmu, a tedy vymezení poměrné části odpisů, je-li věc daňovým subjektem používána pro podnikatelskou činnost pouze z části, je správním uvážením.

Z hlediska odpisů je třeba rozlišovat odpisy daňové a odpisy účetní. Obecně se odpisováním majetku rozumí postupné uplatňování hodnoty majetku s delší životností do nákladů. O daňových odpisech pojednává zákon o daních z příjmů, a to v § 26 až 33. V případě, že se odpisuje majetek v souladu s těmito ustanoveními, jsou uplatněné odpisy daňovým výdajem podle ZDP (viz výše uvedeným pod písm. a). Daňovým odpisováním se rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného v majetku živnostníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu z živnostenského podnikání, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.<sup>27</sup> Metody daňových odpisů zohledňují fiskální zájmy státu i přístup státu ke stimulování investiční činnosti podnikatelských subjektů. Daňové odpisy se vztahují pouze k hmotnému majetku. Novela zákona č. 492/2000 Sb., zejména vypustila nehmotný majetek z předchozího způsobu daňového odpisování. Tzv. „harmonizační“ novelou ZDP provedenou zákonem č. 438/2003Sb. bylo opět zavedeno daňové odpisování nehmotného majetku. Živnostníci, kteří nevedou účetnictví nebudou postupovat podle nového §32a pro nehmotný majetek, neboť u nich budou výdaje na pořízení nehmotného majetku daňově účinné podle nového ustanovení uvedeného v § 24 odst. 2 písm. zn). Daňové odpisy jsou nástrojem k vyjádření poklesu hodnoty tohoto majetku z hlediska fyzického a morálního opotřebení; jsou součástí nákladů, přímo ovlivňují hospodářský výsledek a jsou také způsobem vytváření disponibilních finančních zdrojů.

<sup>27</sup> Pikal V.- Šimák P.: Slabikář daně z příjmů fyzických osob, ASPI, Praha 2002, str.289



Odpisy není osoba provozující živnost povinna uplatnit. Odpisy snižují daňový základ poplatníka a poplatníkovi vzniká z uplatnění daňových výdajů daňová úspora. Odpisování je možno i přerušit, ale při dalším odpisování je nutno pokračovat způsobem jako by odpisování přerušeno nebylo, což znamená, že se doba odpisování prodlouží o dobu přerušení a to za podmínky, že poplatník v době přerušení neuplatní výdaje paušální částkou. Odpis ve výši ročního odpisu lze uplatnit z hmotného majetku poplatníka ke konci zdaňovacího období s určitými výjimkami. Za určitých podmínek lze uplatnit odpis v poloviční výši, a to např. v situaci, kdy je majetek evidován v majetku poplatníka na začátku zdaňovacího období a před koncem zdaňovacího období dojde k ukončení živnostenské činnosti. Pokud je majetek používán k živnostenskému podnikání jen zčásti, tak se do výdajů zahrnuje pouze poměrná část odpisů.

Novelou ZDP provedenou zákonem č. 669/2004 Sb., byla zkrácena doba odpisování hmotného majetku pro odpisové skupiny 1, 2 a 3 a dále došlo k zavedení nové odpisové skupiny 1a (kam byly zařazeny osobní automobily a nákladní automobily N1), k přetřídění některého hmotného majetku do jiných odpisových skupin a ke zkrácení doby odpisování některého hmotného majetku odpisovaného podle §32a ZDP.

V prvním roce odpisování zatřídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č.1, která je nedílnou součástí zákona o daních z příjmů.

Doba odpisování činí minimálně:

ODPISOVÁ SKUPINA	DOBA ODPISOVÁNÍ
1	3 roky
1a	4 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Hmotný majetek, který nelze zařadit do odpisových skupin podle přílohy č. 1 se, s určitými výjimkami uvedenými v zákoně, pro účely odpisování zařadí do druhé odpisové skupiny.

Novelou ZDP provedenou zákonem č. 669/2004 Sb., došlo ke zkrácení doby odpisování u hmotného majetku zatříděného do odpisové skupiny:

- 1 ze 4 let na 3 roky
- 2 z 6 let na 5 let
- 3 z 12 let na 10 let

U nehmotného majetku odpisovaného podle § 32a se zkrácení doby odpisování týká software z 48 na 36 měsíců a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje ze 72 na 36 měsíců.

Poplatník má možnost zvolit si, zda bude provádět rovnoměrné, tzv. lineární nebo zrychlené odpisování, tzv. degresivní. Takto zvolený způsob nelze po celou dobu odpisování měnit. Výše uvedená zkrácení dob odpisování byla promítnuta do ročních odpisových sazeb pro výpočet rovnoměrného odpisu a do koeficientů pro výpočet zrychlených odpisů. V případě rovnoměrného odpisování se do daňových výdajů dostávají odpisy v rovnoměrné výši a jednotlivým odpisovým skupinám jsou přiřazeny tyto roční odpisové sazby:

a) Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen b) až d)

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
1a	14,2	28,6	25,0
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

b) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %



Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Roční odpisovou sazbu uvedenou pod písm. b) může použít poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3. Za poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou se pro účely tohoto zákona považuje poplatník, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů; přitom u poplatníka, jemuž vznikla daňová povinnost v průběhu zdaňovacího období, je rozhodný poměr skutečně dosažených příjmů.

c) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Roční odpisovou sazbu uvedenou pod písm. c) může použít poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1 využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem do podtřídy 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 29 Standardní klasifikace produkce, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 a 37.20 Standardní klasifikace produkce.

d) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
1a	24,1	25,3	25
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Roční odpisovou sazbu uvedenou pod písm. d) může použít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného výše pod písm. b) a c).

Roční odpisovou sazbu podle písm. b) až d) nelze uplatnit u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol, u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební podle zvláštního právního předpisu, hmotného majetku označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.7 (přístroje pro domácnost, jinde neuvedené) a 35.12 (rekreační a sportovní čluny).

Podmínky pro uplatnění zvýšené roční odpisové jsou stanoveny podobně jako byly předepsány pro uplatnění tzv. reinvestičního odpisu. Výhodou vyplývající z této změny pro živnostníky je zejména to, že uplatněním zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování nijak neovlivní základ daně dalších let v případě, že v nich dojde k vyřazení hmotného majetku případně k jeho pronájmu. Výhodou pro živnostníky je také to, že reinvestiční odpočet snižoval pouze základ daně a nepromítal se do vyměřovacích základů pro platby pojistného.

Při lineárním odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku za dané zdaňovací období ve výši jedné setiny součinu jeho vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby. Poplatník je zpravidla oprávněn na základě svého rozhodnutí použít i sazby nižší než maximální v tabulce výše uvedené.



U zrychleného odpisování se v prvních obdobích do daňových výdajů dostávají odpisy ve vyšších částkách, které mají v dalším období klesající tendenci. Odpisovým skupinám jsou přiřazeny zákonem tyto koeficienty pro zrychlené odpisování:

Koeficient pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
1a	4	5	4
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Při zrychleném odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku:

- a) v prvním roce odpisování jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování; poplatník, který je prvním vlastníkem může v zákonem stanovených případech odpisy zvýšit
- b) v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již odpisován.

Od daňových odpisů je třeba odlišit odpisy účetní podle § 28 zákona o účetnictví. O tyto odpisy upraví účetní jednotka hospodářský výsledek před zdaněním. Pokud účetní odpis není shodný s odpisem daňovým, je nutné daňově upravit hospodářský výsledek poplatníka o příslušný rozdíl, což znamená, že pokud jsou uplatněné účetní odpisy menší než odpisy daňové, lze pro výpočet základu

daně o příslušný rozdíl snížit hospodářský výsledek (jedná se o položku snižující hospodářský výsledek podle § 23 odst.3 písm.c) bod 2 zákona o daních z příjmů). Pokud jsou ale uplatněné účetní odpisy větší než odpisy daňové, je třeba pro výpočet základu daně o příslušný rozdíl zvýšit hospodářský výsledek (jedná se o položku zvyšující hospodářský výsledek podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů). V případě účetního odpisování majetku, který nelze podle zákona o daních z příjmů odpisovat, jsou tyto účetní odpisy za podmínek stanovených ZDP daňovým výdajem. Účetně odpisují pouze poplatníci vedoucí účetnictví.

Za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména:

- a) výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, nehmotného majetku a pozemků včetně splátek a úroků z úvěrů a půjček spojených s jejich pořízením, jestliže jsou součástí jejich pořizovací ceny
- b) přirážky k základním sazbám poplatků za znečišťování ovzduší
- c) přirážky k základním úplatům za vypouštění odpadních vod
- d) manka a škody přesahující náhrady
- e) technické zhodnocení
- f) výdaje na osobní potřebu poplatníka
- g) výdaje na reprezentaci, kterými jsou výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za daňově neuznatelný dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochranou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč (zde došlo novelou ZDP ke zvýšení o 300 Kč), a zároveň nejde o zboží, které je předmětem spotřební daně (vyjma tzv. tichých - tj. nešumivých vín),
- h) daň dědickou, darovací, daň z příjmu a obdobné daně zaplacené v zahraničí,
- i) penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou smluvních pokut a úroků z prodlení (poplatků z prodlení). Možnost zahrnutí pokuty a penále do daňových nákladů by znamenala oslabení jejich sankčního charakteru.



j) u poplatníků, kteří nevedou účetnictví výdaje na pořízení uměleckých děl, která nejsou součástí staveb a budov a v jednotlivém případě nepřesáhnou částku 40.000 Kč

#### 4.2.3.3. Daňová ztráta

Pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy, je rozdíl daňovou ztrátou. Daňová ztráta tedy znamená záporný hospodářský výsledek.

Z dřívější daňové soustavy (tedy soustavy účinné do konce roku 1992) existovala možnost odpočtu daňové ztráty pouze u daně z příjmu obyvatelstva, odpočet ztráty byl tedy umožněn jen fyzickým osobám – podnikatelům. Právnícké osoby a osoby zapsané do podnikového, resp. obchodního rejstříku tuto možnost neměly.

Poprvé bylo možné použít ustanovení o možnosti umoření daňové ztráty odpočtem od základu daně u daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 1993.

Možnost daňového umoření daňové ztráty jejím odpočtem od základu daně představuje další formu podpory podnikatelských aktivit ze strany státu. Lhůta pro umoření daňové ztráty není nijak krátká, činila s účinností od 1.1.1995 sedm let, což znamenalo prodloužení o dva roky proti původně v zákoně stanoveným pěti letům. Tato lhůta však byla s účinností od 1.1.2004 opět zkrácena na 5 let. Lhůtu nelze přerušit a prodloužit tak pětiletou lhůtu.

Daňovou ztrátu nebo její část, kterou nelze uplatnit při zdanění příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, lze odečíst od úhrnu dílčích základů daně v bezprostředně následujících pěti zdaňovacích obdobích po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Daňovou ztrátu nebo její část, kterou neodečetl od svého základu daně zůstavitel, může odečíst od základu daně dědic, ale pouze za podmínky, že bude pokračovat v činnosti zůstavitele nejpozději do šesti měsíců po zůstavitelově smrti. Tuto ztrátu lze odečíst nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Na tomto místě považuji za vhodné zmínit judikát Krajského soudu v Hradci Králové, publikovaný dne 17.5. 1999, sp. zn. 31 Ca 222/9855, který souvisí s uplatněním daňové ztráty. Právní věta tohoto judikátu zní:

Poplatník má možnost, nikoli však povinnost, uplatnit si do nákladů daňovou ztrátu z předchozích zdaňovacích období. Není tedy povinností správce daně, aby při daňové kontrole uplatnil odpočet za daňový subjekt, pokud on sám tak ve svém daňovém přiznání neučinil, ať již bylo důvodem pro jeho pro jeho rozhodnutí daňovou ztrátu neuplatnit nebo jen skutečnost, že v příslušném zdaňovacím období vykázal ztrátu.

Pro zajímavost uvedu také jeden judikát, který se týká položek odčitatelných od základu daně, a to soudní rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové, publikované dne 4.11. 1998, sp. zn. 10 Ca 306/98, jehož dvě právní věty zní:

1) i při dodatečném stanovení daně je povinností správce daně přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, tedy nejen k těm, majícím za následek zvýšení daňového základu, ale též k těm, v důsledku kterých nutno daňový základ snížit.

2) je-li v průběhu daňové kontroly zjištěna existence odčitatelné položky, vztahující se ke zvýšenému daňovému základu, a daňový subjekt uplatnění odčitatelné položky při daňové kontrole požaduje, přestože ji neuvedl v daňovém přiznání, musí správce daně k existenci odčitatelné položky přihlédnout.

#### **4.2.3.4. Minimální základ daně**

Od 1. ledna 2004 byl v rámci zákona č. 438/2003 Sb., zaveden do ZDP institut minimálního základu daně, a to vložení nového ustanovení § 7c. Toto nové ustanovení bylo poprvé možno použít za zdaňovací období 2004.

Princip tohoto institutu vychází z předpokladu, že podnikání je realizováno za účelem dosažení zisku, který má být zdaněn. Pokud tedy určitá osoba soustavně podniká několik let a příjmy z tohoto podnikání představují rozhodující zdroj její



obživy, pak tedy zřejmě dosahuje příjmu (který není vykázán) a je povinna hradit určitou částku daně i v případě vykázání zisku nižšího či vykázání daňové ztráty.<sup>28</sup> Minimální základ daně bývá často zejména v médiích chybně označován jako tzv. minimální daň. Označení minimální daň je zavádějící, neboť v určitém případě může poplatník i při postupu dle platné právní úpravy vykázat nulovou daňovou povinnost.

Ustanovení o minimálním základu daně se nevztahuje na poplatníka ve zdaňovacím období, ve kterém zahájil podnikatelskou činnost, v obdobím bezprostředně následujícím nebo v období, ve kterém podnikatelskou činnost ukončil.

Minimální základ daně se tak podle § 7c odst. 1 vztahuje na poplatníky s příjmy:

- ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- ze živnosti podle zákona o živnostenském podnikání,
- z jiného podnikání podle zvláštních právních předpisů (např. advokáti, komerční právníci a notáři, auditoři a daňoví poradci, lékaři)

Pokud však poplatník s těmito příjmy splní jednu z níže uvedených podmínek, nebudou se na něj ustanovení o minimálním základu daně vztahovat:

- a) kterému byla stanovena daň paušální částkou podle § 7a,
- b) kterému náležel rodičovský příspěvek podle zvláštního právního předpisu, a to i po část zdaňovacího období,
- c) kterému náležel příspěvek při péči o blízkou nebo jinou osobu podle zvláštního právního předpisu, a to i po část zdaňovacího období,
- d) který byl poživatelem starobního důchodu, plného invalidního důchodu nebo částečného invalidního důchodu, a to i po část zdaňovacího období,
- e) který na počátku zdaňovacího období nedovršil věk 26 let a který se i po část zdaňovacího období v souladu se zvláštním předpisem soustavně připravoval na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem,

<sup>28</sup> Machala, O: Minimální základ daně z příjmů v roce 2004, Účetnictví č. 12/2004

- f) který ve zdaňovacím období podá daňové přiznání podle § 38gb a který do konce téhož zdaňovacího období neukončil podnikatelskou činnost,
- g) který má ve zdaňovacím období nárok na slevu na dani podle § 35, 35a a 35b,
- h) který uplatnil ve zdaňovacím období nárok na osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. e), nemá-li jiné příjmy uvedené v § 7,
- i) který nemá příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a), b) nebo c) ve zdaňovacím období vyšší než 15000 Kč,
- j) který nemá jiný příjem podle § 7 odst. 1 písm. a), b) nebo c) než příjem z lesního hospodářství nebo dotací, podpor, grantů nebo z příspěvků, které nejsou osvobozeny od daně podle § 4 odst. 1 písm. t)

Ustanovení o minimálním základu daně se nevztahuje na daňové rezidenty, pokud úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území ČR činí méně než 90% všech jeho příjmů (vyjma příjmů, které nejsou předmětem daně, příjmů od daně osvobozených anebo z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně).

Výše minimálního základu daně je v jednotlivých zdaňovacích obdobích různá. Ustanovení § 7c odst. 1 stanoví následující algoritmus výpočtu konkrétní částky:

$$MZD = (VVZ \times K \times M) \times 0,5$$

Přičemž:

- MZD = minimální základ daně
- VVZ = všeobecný vyměřovací základ podle zákona o důchodovém pojištění za kalendářní rok, který o 2 roky předchází zdaňovacímu období
- K = přepočítací koeficient podle zákona o důchodovém pojištění pro úpravu VVZ
- M = počet kalendářních měsíců, v jejichž průběhu poplatník provozoval podnikatelskou činnost nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost

Takto zjištěná částka se zaokrouhluje na celé stokoruny dolů.

Pro rok 2005 byly hodnoty všeobecného vyměřovacího základu a přepočítacího koeficientu stanoveny nařízením vlády č. 521/2004 Sb. Podle tohoto



nařízení činí hodnota VVZ 16 769 Kč (tato hodnota představuje průměrnou měsíční mzdu) a hodnota přepočítacího koeficientu 1,0665. Dosazením těchto údajů do vzorce, zjistíme minimální základ daně za rok 2005:

$$\text{MZD} = (16\,769 \times 1,0665 \times 12) \times 0,5 = 107\,304,82 \text{ Kč} = 107\,300 \text{ Kč}$$

Minimální základ daně nelze snížit o položky odčitatelné od základu daně podle § 34 ZDP. Daňovou ztrátu zjištěnou podle § 5 a 23 dosaženou ve zdaňovacím období, ve kterém byl stanoven minimální základ daně, lze však uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích podle § 34.

ZDP neomezuje uplatnění nezdanitelných částí základu daně podle § 15 ZDP. Uplatnění slev na dani podle § 35 se s minimálním základem daně nekombinuje, neboť případný nárok na uplatnění slevy automaticky znamená, že se minimální základ daně z příjmů neuplatňuje.

Pokud poplatník vedle svého zaměstnání podniká a tyto příjmy z podnikání představují pouze doplňkový zdroj příjmů, takže vykázaný základ daně obvykle nedosáhne částky stanovené jako minimální základ daně. Takoví poplatníci patří mezi osoby, u kterých musí základ daně činit alespoň stanovené minimum. Stanovené minimum musí dosáhnout celkový základ daně podle § 5 ZDP, tj. součet všech dílčích základů daně (podle § 6 až 10 ZDP). Poplatník s příjmy ze závislé činnosti s běžnou výší mzdy má dostatečně vysoké příjmy k tomu, aby jeho celkový základ daně stanovenou minimální částku převyšil.

Pokud má podnikatel jakékoliv jiné příjmy, které v souhrnu s ostatními dílčími základy daně převyšují stanovený minimální základ daně, může z podnikatelské činnosti vykazovat i trvalou daňovou ztrátu.

#### 4.2.3.5. Výpočet příjmu u spoluvlastníka

Příjmy, které jsou dosaženy společně dvěma nebo více poplatníkyz titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů. Když je mezi spoluvlastníky uzavřena písemná smlouva o

užívání věci nebo plynou-li příjmy z užívání pouze některým spoluvlastníkům, rozdělují se příjmy nebo výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů jen mezi tyto spoluvlastníky.<sup>29</sup>

#### **4.2.3.6. Výpočet příjmu účastníka sdružení, které není právnickou osobou**

Osoby provozující živnostenskou činnost mohou podnikat společně s jinými na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku. Příjmy a výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jsou rozděleny mezi účastníky sdružení rovným dílem, pokud smlouva o sdružení nestanoví jinak. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky sdružení rovným dílem, mohou účastníci sdružení uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši. Zákon o daních z příjmů nově (s účinností od 1.1.2006) stanoví, že vede –li každý z účastníků sdružení, které není právnickou osobou, daňovou evidenci, mohou vést i daňovou evidenci, v níž jsou evidovány společné příjmy i výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Novela tak reagovala na situaci, kdy účastníci sdružení do konce roku 2003 mohli vést jednoduché účetnictví.

Sdružení může vzniknout i mezi manželi, i když tato možnost není příliš často manželi využívána. U podnikání ve sdružení každý z manželů musí mít příslušné oprávnění, což je zásadní rozdíl od podnikání za spolupráce druhého z manželů. Oprávnění by navíc mělo být v natolik podobných blastech, aby bylo možné účelnost sdružení obhájit. Další nevýhodou je také skutečnost, že oba manželé povedou své vlastní účetnictví (nebo svou vlastní daňovou evidenci), a navíc bude třeba účtovat (vést daňovou evidenci) i za sdružení.

#### **4.2.3.7. Výpočet příjmů u spolupracujících osob**

Příjmy dosažené z podnikání za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení jsou rozděleny tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %. Částka připadající na spolupracujícího manžela (manželku), o kterou příjmy přesahují

<sup>29</sup> Bakeš, M. a kol.: Finanční právo, C.H.Beck, Praha 2003, str. 242



výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 45 000 Kč za každý i započatý měsíc této spolupráce. V ostatních případech spolupráce manžela (manželky) a ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem, se příjmy dosažené při podnikání rozdělují na spolupracující osoby tak, aby jejich podíl na společných příjmech a výdajích činil v úhrnu nejvýše 30 %. Přitom částka připadající v úhrnu na spolupracující osoby, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 180 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 15 000 Kč za každý i započatý měsíc. Příjmy a výdaje nelze rozdělovat na děti až do ukončení jejich povinné školní docházky a na děti a manžela (manželku), je - li na ně uplatňována sleva na dani.

Rozdělení daňového základu z podnikání na spolupracující osoby je zákonnou možností, nikoliv povinností podnikatele, a je tedy vždy na svobodném rozhodnutí daného podnikatele, zda této možnosti využije, či nikoliv.

Za spolupracující osoby jsou považovány jednak manželka (manžel), a jednak ostatní osoby žijící s poplatníkem v domácnosti. Na rozdíl od manželky (manžela), která nemusí žít s manželem v domácnosti, při spolupráci ostatních osob je soužití v domácnosti zákonem, vyžadováno, příbuzenský poměr však v druhém případě existovat nemusí. Pracovněprávní vztah mezi manželi vzniknout nemůže, neboť by to odporovalo ust. §269 zákoníku práce. Zákon o daních z příjmů neudává žádnou omezující podmínku pro výši dalších příjmů spolupracující osoby, takže spolupracující osoba kromě vlastní spolupráce může mít i další zdanitelné příjmy, např. ze závislé činnosti, z vlastního podnikání, z pronájmu atd. Nic tedy např. nebrání tomu, aby manželé, který se zabývají svou vlastní podnikatelskou činností, kromě toho spolupracovali s manželem. Na spolupracující osobu lze rovněž rozdělit příjmy a výdaje účastníka sdružení bez právní subjektivity, které jsou příjmem dle ust. § 7<sup>30</sup>.

Podstatné při této formě společného podnikání manželů je to, že účetnictví (případně daňovou evidenci) vede pouze podnikající manžel, kdežto spolupracující manželka nevede ani účetnictví ani daňovou evidenci. Plátcem DPH se může stát (dobrovolně či povinně za splnění pouze zákonných podmínek) jen podnikající manžel, nikoliv spolupracující manželka.

<sup>30</sup> Macháček, I: Spolupracující osoby a daň z příjmů, Daně a účetnictví č. 9, V. ročník, r. 2004

Spolupráce manželů nemusí být vždy výhodná, je tomu zejména tak v případě velkých zisků podnikajícího manžela. Spolupráce ale nemusí být výhodná ani v případech nižších zisků nebo dokonce v případě ztráty, a to pokud se na podnikajícího manžela vztahuje povinnost testování minimálního základu daně podle § 7c ZDP. Spolupracuje-li s podnikatelem jeho manželka, musí i ona splnit podmínku minimálního základu daně, pokud nepatří mezi výjimky uvedené v § 7c odst. 4 ZDP (např. jí náleží rodičovský příspěvek).

Výhodou oproti společnému zdanění manželů je skutečnost, že v případě, že jeden z manželů v domácnosti (čili s dítětem starším než čtyři roky), nezapočítává se mu tato doba do důchodu, což je nevýhodné pro manžela v domácnosti zejména v případě rozvodu. Důchod, počítaný z vyššího příjmu, je kvůli redukčním hranicím pro výpočet důchodu krácen v poměru příjmu více než důchod z příjmu nižšího. V případě spolupráce se příjmy dělí na poloviny, což znamená optimální strategii pro získání nejvyššího součtu důchodů obou manželů.

Z hlediska odečitatelných položek jsou manžel i spolupracující manželka (či obráceně) samostatnými daňovými subjekty. Příjmy a výdaje se sice dělí v určitém poměru, ale dělení položek snižujících základ daně aplikovat nelze. Odečitatelné položky tak uplatní jen ten z manželů, který splňuje podmínky pro jejich uplatnění stanovené zákonem v plné výši.

Podle pokynu MFČR č. D-190 a později také podle nového odst. 2 v ust. §13 jsou příjmy spolupracujících osob považovány za příjmy dle §7 ZDP a tudíž se na ně vztahuje i institut minimálního základu daně.

V případě, že poplatník rozděluje na spolupracující osoby příjmy a výdaje a dojde k situaci, že rozdělované příjmy jsou nižší než rozdělované výdaje, lze rozdělit na spolupracující osoby i ztrátu.

Z hlediska zákona o pojistném na sociální zabezpečení a zákona o pojistném na všeobecném zdravotní pojištění je spolupracující osobu povinna platit pojistné sama za sebe. Až do konce roku 1995 byla za tyto spolupracující osoby povinna platit pojistné sama osoba samostatně výdělečně činná.

Institutu spolupracujících osob se týká také následující rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích 10 Ca 306/98 – 20, jehož právní věta zní: Dojde – li ke zvýšení daňového základu u podnikatele z podnikatelské činnosti, pak je nezbytné, aby došlo též ke zvýšení daňového základu jeho spolupracující osoby,



protože její příjem a výdaje jsou odvislé od příjmů podnikatele. Zvýšení příjmů podnikatele v důsledku neuznání výdajů jako výdajů daňových u podnikatele se promítne v příjmech spolupracujících osoby v takovém poměru, v jakém podnikatel a spolupracující osoba uvedli své příjmy a výdaje v daňových přiznáních.

#### **4.2.3.8. Výpočet daně ze společného základu daně manželů tzv. „Společné zdanění manželů“**

Institut tzv. společného zdanění byl do naší právní úpravy včleněn novelou zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 669/2004 vložení nového § 13a s účinností od 1. ledna 2005. Tento institut umožňuje, nikoliv nařizuje, manželům, kteří vyživují alespoň jedno dítě žijící s nimi ve společné domácnosti, za zákonem stanovených podmínek zmírnit negativní vliv progresivní stupnice daňové sazby na celkovou daňovou povinnost manželů. Společné zdanění je výhodné zejména pro ty manželské páry, v nichž jeden z manželů má příjmy a druhý nikoliv, případně pokud jeden z manželů pobírá příjem podstatně vyšší než druhý.

Základní podmínkou pro uplatnění tohoto institutu je, aby daňoví poplatníci byli manželé, druh a družka tedy společného zdanění využít nemohou, zřejmě z toho důvodu, že by nebylo možno provádět řádné kontroly a také proto, že tento nový institut má za cíl podporovat klasické rodiny s dětmi. Český právní řád ani pojem „druh“ a „družka“ a ani vztah mezi nimi neupravuje. Manželé musí dále vyživovat alespoň jedno dítě, jež s nimi žije ve společné domácnosti. Zákon nestanoví podmínku, že dítě musí manželé vyživovat po celé zdaňovací období. Podmínky musí manželé splnit nejpozději poslední den zdaňovacího období, za které uplatňují společné zdanění. Dle Sdělení Ministerstva financí k postupu při uplatnění společného zdanění manželů splní manželé podmínky i v případě, že vyživovali dítě ve věku do 26 let, které s nimi žije ve společné domácnosti s tím, že dítě ukončilo v průběhu roku studium na vysoké škole a poté nastoupilo do pracovního poměru. Společné zdanění mohou dle tohoto sdělení uplatnit i manželé, kteří vyživovali vnuka (vnučku), který s nimi žije ve společné domácnosti, pokud jeho rodiče nemají příjmy.

Odstavec 4 § 13a stanoví případy, v nichž společné zdanění nelze uplatnit. Jde o případy, kdy alespoň jeden z manželů za předmětné zdaňovací období má buď

stanovenou daň paušální částkou podle § 7a nebo má povinnost stanovit minimální základ daně podle § 7c, dále v případě, že uplatňuje způsob výpočtu daně podle § 13 (tj. využívá institutu spolupracující osoby) nebo § 14 (zdaňování příjmů dosažených za více zdaňovacích období), nebo uplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo § 35b (poplatníkovi byl poskytnut příslib investiční pobídky), nebo má povinnost uplatnit postup uvedený v § 38gb (podání daňového přiznání při prohlášení nebo zrušení konkurzu).

Tzv. společný základ daně, z něž se při společném zdanění vychází je v zákoně definován jako součet dílčích základů daně podle § 6 až 10 upravených podle § 5 a 23 u obou manželů, snížený o nezdanitelné části základu daně podle § 15 za oba manžele. Nezdanitelné části základu daně podle § 15 může uplatnit i ten z manželů, který neměl zdanitelné příjmy, pokud jinak splňuje podmínky stanovené pro jejich uplatnění. Jedná se o výhodné ustanovení pro zdanění příjmů manželů, neboť nezdanitelné částky podle § 15 ZDP může uplatnit i ten z manželů, který nemá žádné zdanitelné příjmy anebo má základ daně tak nízký, že by si při běžném způsobu zdaňování tyto nezdanitelné částky od svého základu daně nemohl odečíst a o tuto daňovou výhodu by tak přišel.<sup>31</sup> Zákon v § 35c stanoví mimo jiné, že poplatník fyzická osoba má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti ve výši 6 000,-Kč ročně, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo § 35b. Pokud ve zdaňovacím období uplatňoval daňové zvýhodnění jeden manžel, nemůže toto zvýhodnění uplatnit druhý manžel.

Vykáží-li manželé nebo některý z nich ve zdaňovacím období, ve kterém uplatnili společné zdanění, u příjmů podle § 7 nebo § 9 daňovou ztrátu, může ji odečíst od základu daně podle § 34 ten z manželů, který ji vykázal, v následujících pěti zdaňovacích obdobích, pokud v těchto zdaňovacích obdobích neuplatní společné zdanění. Příslušný dílčí základ se pak rovná nule. Pokud budou tedy manželé využívat metody společného zdanění, nebudou si moci odečítat ztrátu vzniklou ve zdaňovacích obdobích, kdy metodu společného zdanění uplatnili. V případě odpočtu podle § 34 odst. 3 postupuje poplatník obdobně. Počínaje rokem 2005 je možno dle § 34 odst. 3 od základu daně dále odečíst 30% výdajů (nákladů) vynaložených podle § 24 odst. 2 písm. j) na výuku žáků ve studijních a učebních oborech středních odborných učilišť a učebních oborech učilišť, které jsou součástí

<sup>31</sup> Sedláková, E: Právní rádce, 02/2006, *Economia*, str. 73



výchovně vzdělávací soustavy a tyto obory jsou uvedeny ve zvláštním právním předpisu. Tento odpočet si bude moci manžel, resp. manželka odečíst od svého základu daně v následujících zdaňovacích obdobích, kdy společné zdanění neuplatní.

Společné zdanění uplatňuje každý z manželů ve svém daňovém přiznání, které podávají oba manželé. Daňová přiznání obou manželů musí být podána ve stejné lhůtě. Není tak možná situace, aby jeden z manželů podal daňové přiznání prostřednictvím daňového poradce za zdaňovací období roku 2005 až ke dni 30.6.2006 a druhý již ke dni 31.3.2006.

V příloze daňového přiznání každý z manželů uvede údaje potřebné pro výpočet společného základu daně, ze které poté vypočte daň.

Ustanovení odst. 3 § 13a upravuje variantu, kdy jeden z manželů je nerezident a druhý je poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 3. Společné zdanění je možno uplatnit, jestliže úhrn všech příjmů manželského páru ze zdrojů na území ČR činí nejméně 90% všech jejich příjmů s následujícími výjimkami: příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů dle § 3 nebo §6, nebo jsou od daně osvobozeny (podle § 4, 6, 10) nebo příjmy, z nichž je vybírána daň srážkou podle zvláštní sazby daně (dle § 36).

Společné zdanění je možno uplatnit v daňovém přiznání poprvé pro zdaňovací období roku 2005.

Poměrně častým případem při společném zdanění je skutečnost, když jednomu z manželů vznikne přeplatek na dani a druhému vznikne daňová povinnost. Situaci je možno řešit v souladu se zákonem o správě daní a poplatků podáním žádosti správci daně o vrácení přeplatku s tím, že tento bude použit na úhradu daňové povinnosti druhého manžela. Lhůta pro vrácení přeplatku je 30 denní od doručení žádosti správci daně. V tomto případě je však finančním úřadem stanoveno penále vážící se k prodlevě s úhradou, která může být maximálně 30 denní. Dle Sdělení ministerstva financí je tato situace řešena tzv. „generálním prominutím penále“ podle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Manželé tak nemusí žádat o prominutí penále a tudíž ani žádost o prominutí penále zpoplatňovat.

V průběhu roku 2006 byl Poslaneckou sněmovnou schválen vládní návrh Ministerstva financí, jehož cílem je odstranění právní nejistoty v případě, že manžel, který před společným zdaněním neměl zdanitelné příjmy kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů zdaňovaných zvláštní sazbou, neplatí zálohy. Novela dále řeší, jak má správce daně postupovat v případě přeplatků, když požádá jeden

z manželů o převedení vratitelného přeplatku, který vznikl v důsledku zaplacených záloh na daň a uplatnění společného zdanění na osobní účet druhého z manželů, správce pak provede převod ke dni splatnosti daně druhého z manželů. Ten z manželů, který nemá v průběhu roku zdanitelné příjmy, tedy nemusí platit daň v případě, kdy druhému vznikne přeplatek na dani z toho důvodu, že v průběhu roku platil zálohy na daň.

K 31. březnu letošního roku bylo evidováno celkem 1,95 milionů podaných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Oproti zdaňovacímu období roku 2004 se jedná zhruba o 460 tis. nově podaných přiznání. Institutu společného zdanění manželů využilo přibližně 700 tis. poplatníků (tj. 350 tis. manželských párů s dětmi). Dle odhadů Ministerstva financí bude z důvodu využití tohoto nového institutu vráceno poplatníkům cca 4 mld Kč.

#### **4.2.4. Položky snižující základ daně**

##### **4.2.4.1. Nezdánitelné částky ze základu daně**

Základem daně, jak již bylo výše řečeno, je součet jednotlivých dílčích základů. Takto stanovený základ daně se sníží o tzv. nezdanitelné části základu daně, které se od základu daně odečítají. Nezdánitelné částky ze základu daně bývají častým předmětem novelizací, protože je nutné, aby jejich reálná hodnota nebyla snižována postupující inflací. Tak byly např. zákonem č. 492/2000 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů, valorizovány všechny druhy nezdanitelných částek v průměru o 10 procent. Od počátku roku 2005 byla z důvodu zavedení daňového zvýhodnění na vyživované dítě v § 15 zrušena nezdanitelná částka na vyživované dítě. Novela ZDP provedená zákonem 669/2004 Sb. odstranila z § 15 Nezdánitelné části základu daně písm. b), které umožňovalo poplatníkovi žijícímu v domácnosti s dítětem snížit základ daně o částku 23 520 Kč ročně na vyživované dítě, resp. ve stanoveném případě bylo možno zvýšit tuto částku na dvojnásobek. Tato odečitatelná částka byla nahrazena slevou na dani (event. daňovým bonusem).



S účinností od roku 2006 dochází ke zrušení všech nezdanitelných částek, které byly uvedeny v odst. 1 písm a) až f), a k jejich nahrazení tzv. slevami na dani (nový § 35ba). Bližší se problematice slev na dani věnuji v článku 4.2.6.

V ust. § 15 tak nadále zůstávají pro fyzické osoby pouze následující nezdanitelné částky základu daně:

Dary na veřejně prospěšné účely. Tyto dary jsou odpočtem, který má podpořit iniciativu poplatníků pro financování neziskového sektoru.<sup>32</sup> Lze tedy od základu daně odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu a právnickým osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního právního předpisu na financování např. vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na ochranu zvířat, na účely sociální, ekologické, zdravotnické, humanitární, sportovní a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území ČR, kteří jsou poživateli částečného nebo plného invalidního důchodu a nebo jsou nezletilými dětmi dlouhodobě těžce zdravotně postiženými vyžadujícími mimořádnou péči, na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrazené zdravotní pojišťovnami atd., pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně nebo činí alespoň 1000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně.

Od základu daně lze dále odečíst částku, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření a úrokům z hypotečního úvěru, sníženým o státní příspěvek, poskytnutý podle zvláštních právních předpisů, popř. jiného úvěru poskytnutého stavební spořitelnou, bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem, a použitým poplatníkem na financování bytových potřeb. Jiným úvěrem je myšlen například tzv. překlenovací úvěr (meziúvěr), který je poskytnut bankou na období sjednání a zahájení čerpání vlastního úvěru ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru. Pokud ale bytová potřeba nebo její část (např. koupený rodinný dům) je použita nebo používána k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k pronájmu, lze odečíst úroků po dobu užívání bytové potřeby k těmto účelům uplatnit pouze v poměrné výši. Nejvhodnějším kritériem pro krácení je poměr podlahové plochy.<sup>33</sup>

<sup>32</sup> Vančurová, A. a kol.: Daňový systém ČR 2002, Vox, Praha 2002, str. 124

<sup>33</sup> Bakoš M. a kol.: Finanční právo, C. H. Beck, Praha 2003, str. 244

Od základu daně ve zdaňovacím období lze též odečíst platbu příspěvků zaplacených poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem podle smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem uzavřené mezi poplatníkem a penzijním fondem. Částka, kterou lze takto odečíst, se rovná úhrnu příspěvků zaplacených na penzijní připojištění se státním příspěvkem poplatníkem na zdaňovací období sníženému o 6000 Kč. Maximální částka, kterou lze takto odečíst za zdaňovací období, činí 12 000 Kč. Rozsáhlá novela ZDP provedená zákonem č. 545/2005 Sb. stanoví, že pokud podnikateli jeho penzijní připojištění zaniklo bez nároku na penzi nebo jednorázové vyrovnání a současně mu bylo vyplaceno odbytné, tak pak nárok na uplatnění této nezdanitelné části základu daně zaniká a příjmem podle § 10 „Ostatní příjmy“ ve zdaňovacím období, ve kterém k této skutečnosti došlo, jsou částky, o které byl podnikateli v předmětných letech základ daně snížen z důvodu zaplacených příspěvků na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem. Toto ustanovení bylo třeba do zákona doplnit, aby původní ustanovení, jež má za cíl motivovat poplatníky spořit na stáří, nebylo spekulativně využíváno pouze jako daňová výhoda.

S účinností od 1.1. 2001 byla do zákona o daních z příjmů rozsáhlou novelou zákonem č. 492/2000 Sb., nově včleněna také úprava týkající se soukromého životního pojištění tak, aby poplatníkem uhrazené soukromé životní pojištění bylo daňově ošetřeno podobně jako penzijní připojištění se státním příspěvkem. Fyzické osoby si tak mohou odečíst od svého daňového základu i platby pojistného na životní pojištění. Maximálně lze odečíst ve zdaňovacím období 12 000 Kč. Podmínkou je, že výplata pojistného plnění (důchodu nebo jednorázového plnění) je ve smlouvě sjednána až po 60 měsících od uzavření smlouvy a současně nejdříve v kalendářním roce, v jehož průběhu dosáhne poplatník věku 60 let. Jak je již výše řečeno, maximální částka, kterou lze takto odečíst ve zdaňovacím období, je 12.000 Kč, a to i v případě, že poplatník má uzavřeno více smluv s více pojišťovnami.

Novela ZDP provedená zákonem č. 438/2003 Sb., zavedla novou nezdanitelnou část základu daně, podle níž si odboráři mohou uplatnit, až do zákonem stanoveného limitu, příspěvky zaplacené odborové organizaci.



#### 4.2.4.2. Odčitatelné položky

Poplatník s příjmy ze živnostenského podnikání si může snížit základ daně ještě o odčitatelné položky. Odčitatelné položky jsou upraveny společně pro fyzické a právnické osoby v § 34 zákona o daních z příjmů. Tyto položky ale nejsou určeny pro všechny druhy poplatníků, nýbrž jen pro všechny podnikatelské subjekty, jejichž příjmy jsou zdaňovány daněmi z příjmů a tedy i pro poplatníky s příjmy z živnostenského podnikání. Stát se tedy touto alespoň touto cestou snaží o podporu podnikatelských aktivit. Zákon o daních z příjmů až do roku 2005 stanovil pro podnikatele také možnost odpočtu jisté části vstupní ceny nově pořízeného hmotného majetku (tzv. reinvestice). Reinvestice byly více cílenou formou podpory podnikání než možnost odpisu daňové ztráty. Reinvestiční odpočet nebyl daňovým výdajem (nákladem), ale položkou odečitatelnou od základu daně – u podnikajících fyzických osob tak např. nesnižoval vyměřovací základ pro pojistné<sup>34</sup>. Tzv. reinvestiční odpisy zvýhodňovaly poplatníky investující do nových technologií apod. Reinvestiční odčitatelná položka (odpočet) měla daňově zvýhodnit pořízení některého hmotného majetku, který lze odepisovat.<sup>35</sup>

Tyto odčitatelné položky umožňovaly snížit základ daně o určité procento ze vstupní ceny určeného hmotného majetku zařazeného do první až třetí odpisové skupiny. Základní sazbou bylo 10 %. Vyšší podíly ze vstupní ceny vybraného majetku se používaly méně často a představovaly zvýšený zájem státu o investování do zařízení sloužících k ochraně životního prostředí.

Tato odečitatelná položka však byla zrušena a byla modifikována v § 30 ZDP a násl. tak, že za obdobných podmínek, za jakých bylo možno uplatnit reinvestiční odpočet, je stanovené procento odpočtu (v rozmezí 10 až 20) promítnuto do výše odpisů v prvním roce odpisování. V případě rovnoměrných odpisů § 31 ZDP uvádí zvláštní roční odpisové sazby při zvýšení odpisu o 10%, resp. 15% nebo 20%. V případě zrychleného odpisování uvádí §32 tabulku s tím, že v prvním roce odpisování se odpis stanovený dle standardního koeficientu zvýší o 10, resp. 15% nebo 20%. Reinvestiční odpočet zohledňoval celkem 110% (případně 115% nebo 120%) vstupní ceny, dle současné úpravy je zohledněno vždy pouze 100%, celkové odpisy

<sup>34</sup> Běhounek, P.: Zákon o daních z příjmů s komentářem k posledním novelám, ANAG, 2005, str. 65

<sup>35</sup> Vančurová, A. a kol.: Daňový systém ČR 2002, Vox, Praha 2002, str. 208

nemohou převýšit vstupní cenu. Nejedná se tak o plnohodnotnou náhradu, ale o modifikaci reinvestičního odpisu.

Jako odčitatelné položky stanoví současná právní úprava jednak možnost odpočtu daňové ztráty z podnikatelské činnosti, jednak možnost odpočtu 30 % výdajů (nákladů) vynaložených na výuku žáků a možnost odpočtu 100% výdajů (nákladů) vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje. V případě, že výdaje souvisí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze z části, lze odečíst pouze poměrnou část. Poslední jmenovou odečitatelnou položku je možno uplatnit poprvé za zdaňovací období, které započalo v roce 2005. Zákon o daních z příjmů obsahuje nově z důvodu právní jistoty poplatníků poměrně detailní definici projektu výzkumu a vývoje. Definice veřejných zdrojů byla novelou doplněna do § 29. Ministerstvo financí k této problematice vydalo pokyn D – 288, kde je vymezeno, které činnosti lze poplatníka při realizaci průzkumů výzkumu a vývoje lze zahrnovat mezi činnosti, u kterých je možno odpočet uplatnit, a které sem zahrnovat nelze.

#### 4.2.5. Sazba daně

Obecně je sazba daně algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví velikost daně.

Daň z příjmů fyzických osob je klouzavě progresivní, zvyšuje se s růstem daňového základu a je rozdělena do čtyř daňových pásem od 12 % do 32 %. Vypočte se ze základu daně (součtu dílčích základů z jednotlivých druhů příjmů) sníženého o nezdánitelnou část základu daně a o odčitatelné položky. Takto snížený základ daně se zaokrouhlí na celé stokoruny dolů a podle daňové tabulky (viz níže) se vypočte vlastní daň.



Sazba daně z příjmů fyzických osob:

Základ daně		Daň	Ze základu daně přesahující
Od Kč	do Kč		
0	121 200	12%	
121 200	218 400	14 544 Kč + 19%	121 200 Kč
218 400	331 200	33 012 Kč + 25%	218 400 Kč
331 200	a více	61 212 Kč + 32%	331 200 Kč

#### 4.2.6. Slevy na dani z příjmů a daňové zvýhodnění

Daň je možno snižovat o slevu na dani. Sleva na dani znamená slevu na vlastní daňové povinnosti poplatníka, snížení konkrétní daňové povinnosti, snížení vlastní daně. Nejedná se o snížení daňového základu, z něhož se daň vypočítává. Daňová účinnost slevy je tak silnější, sytější.<sup>36</sup> Zákon o daních z příjmů rozeznává v ustanovení § 35 a násl. nyní řadu slev (viz níže). Původní zákon o daních z příjmů rozeznával v § 35 pouze dva druhy slev. První z nich podporují zaměstnavatele, kteří zaměstnávají osoby se změněnou pracovní schopností. Jde o absolutní slevu, která je diferencována podle míry zdravotního poškození zaměstnance. Tento typ slevy lze uplatnit u daně z příjmů fyzických osob i u daně z příjmů právnických osob. Při výpočtu této slevy se vychází v zásadě z přepočteného počtu zaměstnanců se změněnou pracovní schopností, který se zaokrouhluje na dvě desetinná místa. Fyzická osoba provozující živnost si tedy může snížit daň o:

<sup>36</sup> Pelech- Pelc- Stuchlíková: Daně z příjmů s komentářem, ANAG, Olomouc 2001, str. 364

- částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností
- částku 60 000 Kč za každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením

Druhým typem slevy je od roku 2000 možnost uplatnit slevu na dani v rámci investičních pobídek, pokud byl poplatníkovi poskytnut příslib investiční pobídky, podle zákona č.72/2000 Sb., o investičních pobídkách a pokud splňuje všeobecné podmínky stanovené tímto zákonem. Fyzická osoba může slevu uplatnit ve výši daně vypočtené podle sazby daně stanovené zákonem o daních z příjmů v § 16 odst.1 z dílčího základu daně. Poplatník je povinen stanovit základ daně tak, aby daňově uznané náklady nepřesouval do následujících zdaňovacích období. Pokud je dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost, výše slevy se nemění. Slevu na dani lze uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím období, za které lze slevu uplatnit, je to zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu – tj. zákona o investičních pobídkách a ZDP, tzn. bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo byl vydán souhlas stavebního úřadu se zahájením zkušebního provozu před vydáním kolaudačního rozhodnutí na první stavbu nebo část stavby, již se investiční pobídky týkají. Slevu na dani lze uplatnit nejpozději ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek.

Slevy na dani nemohou převýšit celkovou výši veřejné podpory.

Pokud poplatník nedodrží některou z podmínek stanovených zákony, nárok na slevu mu zaniká a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil.

Zákon č. 545/2005Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů, zrušil nezdánitelné části základu daně uvedené v § 15 odst. 1 písm. a) až f) a převedl je na slevy na dani do nového ustanovení § 35ba. Tato nová sleva na dani se odčítá od vypočtené daně, a ne tedy od základu daně jako zrušené nezdánitelné části základu daně. Sleva na dani nemůže jít na rozídl od daňového zvýhodnění do mínusu ( bonusu). Fyzická osoba provozující živnost si tedy ve zdaňovacím období může nově snížit daň o částku:

- a) 7.200,- Kč na poplatníka,



- b) 4.200,- Kč na manželku (manžela) žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjmy přesahující za zdaňovací období 38 040 Kč; je-li manželka (manžel) držitelkou průkazu ZTP/P, zvyšuje se částka 4.200 Kč na dvojnásobek. Do vlastního příjmu manželky (manžela) se nezahrnuje zvýšení důchodu pro bezmocnost, dávky státní sociální podpory, dávky a služby sociální péče, státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebnímu spoření a stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání. U manželů, kteří mají majetek ve společném jmění manželů, se do vlastního příjmu manželky (manžela) nezahrnuje příjem, který plyne druhému z manželů nebo se pro účely daně z příjmů považuje za příjem druhého z manželů,
- c) 1 500,- Kč, pobírá-li poplatník částečný invalidní důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění nebo zanikl – li nárok na částečný invalidní důchod z důvodu souběhu nároku na výplatu částečného invalidního důchodu a starobního důchodu,
- d) 3 000 Kč, pobírá-li poplatník plný invalidní důchod nebo jiný důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění, u něhož jednou z podmínek přiznání je, že je plně invalidní, zanikl – li nárok na plný invalidní důchod z důvodu souběhu nároku na starobní a plný invalidní důchod nebo je poplatník podle zvláštních předpisů plně invalidní, avšak jeho žádost o plný invalidní důchod byla zamítnuta z jiných důvodů než proto, že není plně invalidní,
- e) 9 600 Kč, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P,
- f) 2 400 Kč u poplatníka po dobu, po kterou se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, a to až do dovršení věku 26 let nebo po dobu prezenční formy studia v doktorském studijním programu, který poskytuje vysokoškolské vzdělání až do dovršení věku 28 let. Dobou soustavné přípravy na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem se rozumí doba uvedená podle zvláštních právních předpisů pro účely státní sociální podpory.

#### **Daňové zvýhodnění na vyživované dítě**

S účinností od 1. ledna došlo k zásadní změně při daňovém zohlednění vyživovaného dítěte. Novela ZDP provedená zákonem 669/2004 Sb. odstranila z § 15 Nezdánitelné části základu daně písm. b), které umožňovalo poplatníkovi žijícímu v domácnosti s dítětem snížit základ daně o částku 23 520 Kč ročně na vyživované dítě, přičemž v případě, že dítě bylo držitelem průkazu mimořádných výhod III. stupně (zvláště těžké postižení s potřebou průvodce) - průkaz ZTP/P, zvyšovala se tato částka na dvojnásobek. Tato odečitatelná položka sice snižovala základ daně ve stejné výši u každé fyzické osoby, ale z důvodu uplatnění progresivní sazby daně z příjmu, se konečný finanční efekt lišil. Tento systém tedy přináší výhody poplatníkům, jejichž základ daně je nulový (tj. u nich činí výhoda 6000,- Kč ročně na jedno dítě), ale se zvyšujícím se základem daně tato výhoda ztrácí a v případě základu daně nad 290. tis. Kč je tato výhoda zpravidla naprosto nevýznamnou.

Tato odečitatelná částka byla nahrazena slevou na dani (event. daňovým bonusem). Finanční zvýhodnění je tak u všech poplatníků shodné, na sazbu, jakou jsou zdaněny příjmy poplatníka již není brán zřetel. ZDP byl doplněn o nové § 35c (podmínky pro daňové zvýhodnění poplatníka, který vyživuje dítě) a 35d (konkretizuje obecné podmínky stanovené §35c pro případ zdanění příjmů ze závislé činnosti). Princip spočívá v tom, že každý poplatník – fyzická osoba, vyživující jedno dítě, může snížit svou daňovou povinnost o částku ve výši 6.000,-Kč ročně. Daňové zvýhodnění dle § 35c je možno uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo kombinací slevy na dani a daňového bonusu. Daňový bonus, event. kombinace slevy na dani a daňového bonusu, jsou možné tehdy, když nárok na daňové zvýhodnění (tj. 6.000Kč ročně na 1 vyživované dítě) bude vyšší než daňová povinnost. Daňový bonus může být uplatněn také pouze tehdy, pokud jsou příjmy poplatníka z podnikání alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy. Pro rok 2005 byla výše minimální mzdy stanovena na 7.185 Kč a daňový bonus může uplatnit poplatník, jehož příjmy za celý rok činí minimálně 43.110 Kč. Pro rok 2006 je výše minimální mzdy stanovena nařízením vlády č. 513/2005 Sb. na 7 570 Kč od 1. 1. 2006 a od 1. 7. 2006 na 7 955 Kč. Daňové zvýhodnění je umožněno i fyzickým osobám nerezidentům, a to v případě, že úhrn všech jejich příjmů ze zdrojů na území České republiky činí nejméně 90% celkových příjmů (tj. obdobná podmínka jako u společného zdanění manželů) . Příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou od daně



osvobozeny nebo jsou zdaněny srážkovou daní se do celkové procentní výše nezapočítávají. Pokud je dítě držitelem průkazky ZTP/P, je daňové zvýhodnění stanoveno na dvojnásobek, tj. 12.000 ročně, přičemž maximální výše daňového bonusu je stanovena na 30.000 Kč. Daňové zvýhodnění je ve zdaňovacím období oprávněn uplatnit pouze jeden z vyživujících osob, zpravidla tedy buď otec nebo matka dítěte. Pokud poplatník vyživuje dítě jen jeden, resp. několik kalendářních měsíců ve zdaňovacím období, je možno poskytnout daňové zvýhodnění ve výši jedné poloviny za každý takový kalendářní měsíc, na jehož počátku byly splněny podmínky pro jeho uplatnění.

Fyzická osoba provozující živnost si dále ve zdaňovacím období může dle nového odstavce 6 v § 35 snížit daň v souvislosti s pořízením registrační pokladny či jejím technickém zhodnocení. Tuto nově zavedenou slevu na dani si mohou uplatnit poplatníci, kteří v době od účinnosti (tj. 1.7.2005) zákona č.215/2005 Sb., o registračních pokladnách, v platném znění (dále jen „zákon o registračních pokladnách“) pořídili a do 30.6.2006 zahájí provoz registrační pokladny nebo v této době provedou odpovídající technické zhodnocení stávající pokladny. V prvním případě sleva na dani činí polovinu pořizovací ceny pokladny, maximálně však 8 000,- Kč na jednu pokladnu. Ve druhé případě sleva činí 30% hodnoty zhodnocení, maximálně ale 4000,- Kč na jednu pokladnu. Pokud nelze tyto slevy na dani uplatnit v roce, kdy nárok vznikl (z důvodu, že podnikatel vykázal daňovou ztrátu nebo je daň nižší než tato sleva), lze slevu či její část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, v němž podnikatel již vykáže daň, nejvýše však ve 3 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, ve kterém nárok na slevu vznikl.

S účinností od 1.7.2005 vznikla živnostníkům povinnost vydat zákazníkovi doklad o prodeji zboží nebo poskytnuté službě, a to pokud přesahuje platba výši 50 Kč. Zákon o živnostenském podnikání nicméně nerozlišuje, zda se jedná o doklad z elektronické pokladny, či doklad vypsany ručně. Zákon o registračních pokladnách povinnost vydávat doklady dále upřesňuje. Od 1. 7. 2005 tak každý daňový subjekt, který provozuje maloobchodní či hostinskou činnost na základě živnostenského oprávnění, a který používá jakoukoli elektronickou pokladnu, která tiskne pokladní blok, má povinnost oznámit v každém pokladním místě svoji identifikaci a umístit upozornění o tom, že je povinen za provedenou platbu vystavit a předat zákazníkovi

potvrzení o platbě, pokud přesáhne zmíněných 50 Kč. Potvrzením o platbě bude doklad tištěný touto elektronickou pokladnou.

Uvedené povinnosti se nevztahují na ty živnostníky, kteří elektronickou pokladnu nepoužívají, nemusí tuto pokladnu k 1. 7. 2005 pořizovat. Nemusí mít v prodejním místě umístěno ani oznámení o povinnosti vydat doklad o platbě. Tyto a další povinnosti vyplývající ze zákona o registračních pokladnách musí splnit nejpozději od 1. 1. 2007. Doklad o prodeji zboží či služeb nad 50 Kč však musí prodávající vydat v souladu s novelou zákona o živnostenském podnikání (doplněno nové ustanovení § 31 odst. 17 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání), byť by to byl paragon vypsaný ručně.

#### **4.2.7. Daň stanovená paušální částkou**

Ustanovení o dani stanovené paušální částkou je relativně nové. Do zákona o daních z příjmů bylo vloženo na základě novely provedené zákonem č. 492/2000Sb., která nabyla účinnosti k 1. lednu 2001. Tato „paušální daň“ by měla přispět ke zjednodušení administrativy u drobných živnostníků. Její největší pozitivum spočívá v tom, že poplatník je povinen vést pouze jednoduchou evidenci o výši dosahovaných příjmů, pohledávek a hmotného majetku používaného pro výkon činnosti a není povinen vést běžné účetnictví.

Fyzické osoby, které mají příjmy ze živnostenského podnikání, tak mohou mít, při splnění zákonem stanovených podmínek, stanovenou daň paušální částkou. Zákonem stanovené podmínky pro poplatníka jsou tyto:

- a) poplatník má kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů zdanitelných zvláštní sazbou výhradně příjmy z podnikání včetně úroků z vkladů na běžném účtu, který je určen k podnikání podnikatele,
- b) poplatník provozuje podnikatelskou činnost bez zaměstnanců nebo spolupracujících osob, s výjimkou pokud spolupracující manžel požádá také. V takovém případě se pak předpokládá příjmy a výdaje rozdělit na spolupracujícího manžela ve stanoveném poměru,
- c) roční výše příjmů poplatníka v bezprostředně předcházejících třech zdaňovacích obdobích nepřesáhla 5 000 000 Kč



d) poplatník není účastníkem sdružení, které není právnickou osobou

Zákon o daních z příjmů původně nedovoloval osobám, které jsou plátcí daně z přidané hodnoty nechat si stanovit daň paušální částkou. V současné době to však zákon již umožňuje, a to díky novele ZDP provedené zákonem č. 545/2005Sb.; poplatník, jež je plátcem DPH je povinen vést evidenci podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 235/2004Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Táž novela umožnila nově i uplatnění výpočtu daně stanovené paušální částkou i v případě spolupráce manželů dle §12 a zvýšila limit příjmu z původního 1 milionu Kč na 5 milionů Kč.

Pokud výše uvedené podmínky fyzická osoba splňuje, může správce daně na její žádost, podanou nejpozději do 31. ledna běžného zdaňovacího období, stanovit daň paušální částkou.

V žádosti poplatník uvede předpokládané příjmy a výdaje a další rozhodné skutečnosti uvedené v zákoně. Na stanovení paušální daně není ale bohužel právní nárok, což je pro živnostníky velmi nepříjemné. I když tedy osoba zabývající se živnostenským podnikáním splní všechny podmínky, které zákon pro stanovení daně paušální částkou vyžaduje, nemá jistotu, že mu finanční úřad stanovení daně paušálem povolí. Je třeba zmínit také skutečnost, že stanovení daně paušálem je možné pouze na žádost poplatníka a že správce daně tak nemůže rozhodnout, že stanoví daň paušálem tomu, kdo nechce.

Výše daně paušální částkou se určí v závislosti na výši předpokládaných příjmů, které jsou předmětem daně (kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů z nichž se daň vybírá zvláštní sazbou daně) a na výši předpokládaných výdajů. Do předpokládaných příjmů se zahrnují i příjmy z prodeje majetku, který byl vložen do obchodního majetku a příjmy ze zrušení rezervy. Do předpokládaných výdajů se zahrnuje i zůstatková cena prodaného majetku, který lze odepisovat a výše rezervy. Rozdíl se upraví o výdaje uplatněné podle § 24, u kterých odpadl právní důvod pro jejich uplatnění nebo o předpokládané nezdanitelné části základu daně podle § 15.

Z rozdílu se daň vypočte příslušnou sazbou daně. Takto vypočtenou daň je možno případně snížit o předpokládanou slevu na dani podle § 35 ba nebo §35c, k daňovému bonusu dle §35 c se však nepřihlíží. Stanovená daň činí minimálně 600 Kč Správce daně daň stanoví po projednání s poplatníkem do 15. května běžného

zdaňovacího období. Pokud stanovený termín není dodržen, nelze stanovit pro toto zdaňovací období daň paušální částkou.

Paušální daň je splatná nejpozději do 15. prosince běžného zdaňovacího období. Zde došlo na základě novely ZDP č. 545/2005 Sb., k prodloužení doby splatnosti, neboť původně bylo třeba hradit paušální daň dopředu, a to do 31. května a v plné výši. Neplatí se tedy stále až po skončení zdaňovacího období, jak je tomu u živnostníků, kteří podávají daňové přiznání.

Pokud fyzická osoba dosáhne v průběhu zdaňovacího období i jiných příjmů v úhrnné výši přesahující 6 000 Kč za zdaňovací období, kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně, než při stanovení paušální daně předpokládal, je povinen po skončení zdaňovacího období podat řádné daňové přiznání a příjmy a výdaje z činnosti, pro kterou byla stanovena paušální daň, uvede ve výši, ze které správce daně vycházel při stanovení daně paušální částkou, a zaplacenou daň paušální částkou započte na výslednou daňovou povinnost. Podáním tohoto přiznání se rozhodnutí o dani stanovené paušální částkou ruší.

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

Správce daně může rozhodnutím zrušit paušální daň pro následující zdaňovací období, po zdaňovacím období, ve kterém zjistí, že její výše neodpovídá příjmu z činnosti, nebo došlo ke změně podmínek rozhodných pro stanovení daně paušální částkou daně.



## 5. Procesní otázky související se správou a vybíráním daně z příjmů fyzických osob

### 5.1. Správa daní

Pro vytvoření efektivně fungujícího ekonomického systému je vedle kvalitních a propracovaných daňových zákonů (tedy hmotněprávních norem), které stanoví kdo, jakou, z čeho a v jaké výši platí daň, ještě zapotřebí dobře fungující správa daně (tedy procesněprávní norma), která zajistí, že daň se stane reálným zdrojem veřejného rozpočtu.

Správa daně z příjmů fyzických osob je upravena v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Ve čtvrté části zákona o daních z příjmů jsou obsažena zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů fyzických a právnických osob. Fyzických osob, které provozují živnostenské podnikání, se týkají ustanovení o daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ustanovení o postupu při podávání daňového přiznání v případech prohlášení nebo zrušení konkursu. Největší část této čtvrté části zákona o daních z příjmů se ale týká vybírání a placení záloh na daň daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

Správa daní upravuje pravidla jednání jednotlivých subjektů v průběhu řízení o daních, vymezuje jejich práva a povinnosti.

Zákon o správě daní a poplatků tedy zabezpečuje vybírání daně z příjmů fyzických osob po stránce procesní, jedná se o komplexní procesněprávní normu, a skládá se z osmi částí. Zákon obecně upravuje správu všech daní, poplatků (např. správní, místní, soudní), odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, rozpočtů územních samosprávných celků (tj. obcí a krajů) a státních fondů nebo Národního fondu (pro všechny tyto příjmy zákon používá legislativní zkratku „daň“). Jedná se o zákon obecný ve vztahu k zákonu o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů je tedy

zákonem speciálním, což znamená, že jeho ustanovení mají v případě rozporu aplikační přednost. Podle zákona o správě daní a poplatků postupují zejména územní finanční orgány, definované v zákoně č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a další správní a jiné státní orgány České republiky např. soudy, celní orgány atd. a orgány obcí, které zákon označuje jako „správce daně“. Podle tohoto zákona postupují také daňové subjekty a tzv. třetí osoby, které s účastní daňového řízení např. svědci a osoby přezvědné, znalci, auditoři, tlumočníci, státní orgány a orgány obcí. Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době. Jak vyplývá z této charakteristiky, nejedná se pouze o výběr daní, správa daní má mnohem širší záběr. Činnost správy daní lze rozdělit do tří částí. První okruh představuje samotnou vyhledávací činnost spočívající v kontrole registrace jednotlivých subjektů k daňové povinnosti. Do druhého okruhu spadá vlastní kontrola správnosti, úplnosti a včasnosti vyplnění jak daňového přiznání, tak i odvedení daně, včetně vyměření a výběru daně správcem. Třetí okruh představuje různé formy vymáhání daňových dluhů v případě, že daňový subjekt odmítá daň zaplatit, a aplikaci různých druhů sankčních postihů.<sup>37</sup>

V zákoně o správě daní a poplatků jsou rovněž uvedeny základní zásady daňového řízení, které je nutno dodržovat ve všech stádiích daňového řízení, a která jsou závazná jak pro správce daně, tak pro daňové subjekty a další osoby zúčastněné v daňovém řízení. Jsou to zásady zákonnosti, součinnosti, hospodárnosti, rovnosti, neveřejnosti, povinnosti mlčenlivosti atd.

### 5.1.1. Základní účastníci daňového řízení

Za základní účastníky daňového řízení je třeba označit na jedné straně daňové subjekty a na druhé straně správce daně. Daňovým subjektem se rozumí poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový

<sup>37</sup> Svátková, S.: Bakalářské minimum z daní, Trizonia, Praha 1994, str. 241



subjekt vymezena zákonem. Správcem daně z příjmů fyzických osob je místně příslušný finanční úřad. Základním kritériem pro určení místní příslušnosti je bydliště poplatníka v České republice, přičemž bydlištěm se rozumí místo trvalého pobytu. (Pokud takto nelze místní příslušnost fyzické osoby určit, je druhým kritériem místo, ve kterém se poplatník převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů. Pokud nelze takto místní příslušnost určit, řídí se místem, kde má stálou provozovnu nebo kde vykonává hlavní část svojí činnosti, jejíž výsledky jsou předmětem zdanění, popř. místo, kde se nachází na území České republiky převážná část jejího nemovitého majetku. Jestliže nelze takto určit místní příslušnost, je příslušným správcem daně Finanční úřad pro Prahu 1. Tento způsob určení se týká v zásadě nerezidentů ČR. Účastníky daňového řízení může být i celá řada dalších osob, jak je již výše napsáno.

### 5.1.2. Registrace daňových subjektů

Registrační nebo-li tzv. oznamovací povinnost daňových subjektů je základním předpokladem k řádnému výkonu správy daní. Je nejdůležitější součástí přípravného řízení, které předchází samotnému vyměření daně. Přípravné řízení je část daňového řízení, která správci daně vytváří podmínky pro správné vyměření daně a pro kontrolu stanovení daňové povinnosti a zajišťuje, aby měl správce daně dostatečné množství informací. Poplatník má oznamovací povinnost, kterou splní podáním registrační přihlášky na předepsaném formuláři vydaném ministerstvem, a to do třiceti dnů ode dne, kdy buď nabylo účinnosti oprávnění k podnikatelské činnosti nebo ode dne, kdy začal vykonávat živnostenskou činnost, u místně příslušného finančního úřadu. Na podkladě registrační přihlášky vydá správce daně osvědčení o provedené registraci, ve kterém je uvedeno daňové identifikační číslo (DIČ), které se přiděluje každému zaregistrovanému subjektu a skládá se

- 1) z kódu „CZ“. V souvislosti se vstupem České republiky do EU došlo ke změně ve struktuře DIČ přidělovaných zaregistrovaným daňovým subjektům v ČR. Kód země "CZ" se uvádí na začátku namísto původního kódu správce daně. Daňový subjekt je povinen na daňových dokladech uvádět DIČ v tomto novém formátu bez ohledu na to, jestli uskutečňuje intrakomunitární či jen vnitrostátní

transakce. Původní osvědčení o registraci zůstala v platnosti. Ke změně struktury DIČ došlo přímo ze zákona, na jehož základě provedly finanční úřady automatickou změnu ve vnitřních systémech. Pro užití DIČ v „CZ“ formátu není podmínkou vystavení nového osvědčení o registraci. Daňový subjekt může požádat svého správce daně o vyznačení změny DIČ v osvědčení o registraci.

a

- 2) kmenové části, čímž je v případě fyzické osoby rodného čísla zaregistrované osoby. Toto číslo je daňový subjekt povinen uvádět na všech svých podáních správci daně a dále v případě, že tak stanoví zákon. Daňový subjekt musí také do 15 dnů ode dne, kdy nastaly změny podstatných skutečností uvedených v přihlášce k registraci (zejména ukončení činnosti nebo zánik daňové povinnosti) oznamovat tyto změny správci daně. Správce daně poté změny vyznačí do osvědčení o registraci. Nesplní – li živnostník registrační nebo ohlašovací povinnost, zaregistruje jej správce daně z úřední povinnosti, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost. Mezi další povinnosti daňového subjektu patří povinnost k žádosti o výmaz z obchodního rejstříku nebo z jiné evidence podnikatelských subjektů (zejména u živnostenského úřadu) předložit písemný souhlas správce daně. Za nesplnění povinností nepeněžitě povahy je správce daně oprávněn opakovaně uložit pokutu až do celkové výše 2.000.000,-Kč.

Zákon o správě daní a poplatků reaguje na institut „závazného posouzení“ podle nových ustanovení §38na odst. 6 a 7 ZDP doplněním ustanovení §34b. Dle tohoto ustanovení je daňový subjekt oprávněn požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých či teprve očekávaných. O posouzení lze požádat pouze v případech stanovených zvláštním daňovým zákonem (v současné době pouze v případě restrikcí vztahujících se na uplatnění daňové ztráty dle §38na ZDP).



## 5.2. Vyměření daně

Na přípravné řízení navazuje řízení vyměřovací. V této části daňového řízení je správcem daně stanovena platebním výměrem výše daňové povinnosti. Daňový subjekt je však ze zákona povinen při vyměření daně spolupracovat, prostřednictvím povinnosti vypočítat velikost daně, a je na něm, zda uplatní veškeré daňové úspory, které mu daňové zákony uplatnit umožňují.<sup>38</sup> Tuto svou povinnost plní prostřednictvím daňového přiznání.

### 5.2.1. Řádné daňové přiznání

Problematiku daňového přiznání řeší zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků.

Osoba provozující živnostenské podnikání je tedy povinna po uplynutí zdaňovacího období, za které se daň vyměřuje, podat daňové přiznání, sama si vypočítat svou daňovou povinnost, uplatnit případné další skutečnosti, které mají vliv na výši daně a zaplatit daň finančnímu úřadu ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Daňové přiznání lze účinně podat pouze na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí ČR, popř. na počítačových sestavách, které mají údaje, obsah i uspořádání zcela shodné s uvedeným tiskopisem. Tiskopisy daňových přiznání jsou poplatníkům k dispozici na finančních úřadech.

Ještě za zdaňovací období roku 2004 existovaly dva typy daňových přiznání. Daňové přiznání typu A, které bylo určeno pro poplatníky, kteří měli příjmy pouze ze závislé činnosti a funkčních požitků ze zdrojů na území ČR a daňové přiznání typu B, které mohli poplatníci podávat podle druhu a charakteru přiznávaných příjmů. Daňový formulář typu B byl univerzální a byl určen pro zahrnutí veškerých zdanitelných druhů příjmů, které mohla fyzická osoba pobírat. Pro rok 2005 byl vytvořen nový formulář přiznání k dani z příjmů pro fyzické osoby. Došlo ke sjednocení přiznání typu A a B do jediného formuláře s názvem 25 5405 vzor č. 12 a

<sup>38</sup> Vančurová A. a kol. : Daňový systém ČR 2002, Vox, Praha 2002, str.52

obsahuje 5 příloh. Počet příloh závisí na konkrétní situaci poplatníka. Koncepce nového formuláře vzor č. 12 se zásadně neliší od koncepce formuláře typu B vzor č. 11 určeného pro období roku 2004, formulář však musel reagovat na některé zásadní změny jako je zejména náhrada nezdanitelné části základu daně z příjmů fyzických osob daňovým zvýhodněním a zavedení institutu společného zdanění manželů (pro tento institut je určena nová příloha č. 5). Vyplňování přílohy č. 1 určené pro dílčí základ daně z podnikání zůstává stejné jako tomu bylo za rok 2004. Dále je třeba odlišit daňové přiznání typu C, které se podávalo za zdaňovací období roku 1999 a 2000 a které sloužilo pro účely zdanění vybraných druhů příjmů plynoucích ze zdrojů v zahraničí, jestliže nebyly zahrnuty do daňového přiznání typu B. S účinností od 1.1.2001 bylo ustanovení zákona o daňovém přiznání typu C zrušeno a samostatný základ daně se v tomto případě poprvé za zdaňovací období roku 2001 uvádí přímo v daňovém přiznání typu B. Živnostníci podávaly daňové přiznání typu B.

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob, jsou poplatníci povinni podat nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Protože zdaňovacím obdobím fyzických osob je kalendářní rok, podává se tedy daňové přiznání nejpozději do 31. března roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Pokud poplatníkovi zpracovává a předkládá daňové přiznání daňový poradce nebo advokát, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období, tedy do 30. června roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období, ale pouze za předpokladu, že příslušná plná moc k zastupování daňovým poradcem byla uložena u správce daně před uplynutím neprodloužené lhůty. Prodloužená lhůta platí rovněž pro poplatníky, kteří mají povinnost na základě zvláštního zákona mít účetní uzávěrku ověřenou auditorem. V zákoně o správě daní a poplatků jsou v §14 uvedena dvě základní pravidla, která se týkají lhůt:

- a) pokud případně poslední den lhůty pro podání daňového přiznání na sobotu, neděli nebo na státem uznaný svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den;
- b) lhůta je zachována, je-li poslední den lhůty daňové přiznání podáno u správce daně nebo odevzdáno k poštovní přepravě nebo doručena čitelná datová zpráva opatřena zaručeným elektronickým podpisem



Správce daně může na žádost daňového subjektu nebo daňového poradce nebo z vlastního podnětu prodloužit lhůtu pro podání přiznání, a to nejdéle o tři měsíce po uplynutí lhůty pro podání přiznání. Žádost o prodloužení lhůty podléhá správnímu poplatku ve výši 100,-Kč a má být řádně odůvodněna. Nebylo-li přiznání podáno včas, může správce daně zvýšit vyměřenou daň až o 10 %, pokud zvýšení daně není možné, může správce daně pokutovat pozdě podané přiznání. Zvýšení daně není správcovou povinností, je to pouze jeho zákonná možnost. Při zvýšení procenta správce daně přihlíží zejména k době prodlení.

Zemře – li daňový subjekt dříve, než bylo podáno přiznání k dani, je právní nástupce povinen podat daňové přiznání za zemřelého do 6 měsíců po jeho úmrtí.

Daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daní z příjmu fyzických osob přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené a o příjmy, z nichž se daň vybírá ze samostatného základu daně zvláštní sazbou. Daňové přiznání je povinen podat i ten, jehož příjmy nepřesáhly 15 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu. Daňové přiznání je dále také povinen podat vždy ten, koho správce daně k podání vyzve. Po dobu konkurzu se daňové přiznání nepodává.

## **5.2.2. Dodatečné a opravné daňové přiznání**

### **5.2.2.1. Opravné daňové přiznání**

Daňový poplatník má možnost poté, co již daňové přiznání podal, do doby, než uplyne lhůta pro podání řádného nebo dodatečného daňového přiznání, podat tzv. opravné daňové přiznání. Smyslem opravného přiznání je umožnit poplatníkovi napravení zjištěných chyb, kterých se v původně podaném přiznání dopustil. Počet opravných podání není zákonem nikterak omezen. Správce daně pro vyměření daně použije to z daňových přiznání, které byly podáno nejpozději., přičemž k předchozím nepřihlíží.

### 5.2.2.2. Dodatečné daňové přiznání

Dodatečné daňové přiznání nebo hlášení se podává poté, co je již správcem daně daňová povinnost vyměřena a poplatník zjistí, že jeho daňová povinnost má být vyšší popř. daňová ztráta nižší nebo když poplatník zjistí, že jeho daňová povinnost má být nižší popř. daňová ztráta vyšší. V prvním případě má poplatník povinnost do konce měsíce následujícího po zjištění výše uvedených skutečností, podat dodatečné daňové přiznání nebo hlášení, ve kterém musí uvést i den zjištění důvodů pro jeho podání a vyčíslit daný rozdíl. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Kdyby tak neučinil, vystavuje se nebezpečí zvýšení daňové povinnosti, popřípadě uložení pokuty ze strany správce daně. Pokud správce daně učinil před podáním dodatečného přiznání úkon, směřující k přezkoušení daňové povinnosti za období, jehož by se přiznání týkalo, nelze toto přiznání podat. Poplatník je oprávněn dodatečné přiznání nebo hlášení podat v tomto případě až poté, co správce daně ukončí takový úkon. Z daně doměřené podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení, se vypočte penále, které poplatník platí ve výši 0,05 % z nedoplatku za každý den prodlení do 500 dnů, za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

K druhému případu je třeba říci, že podání dodatečného přiznání je pouze právem, nikoli povinností poplatníka. Zákon o správě daní a poplatků umožňuje podat dodatečné přiznání pouze tehdy, pokud nejsou splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků. Vymezuje dále případy, ve kterých toto přiznání ale podat nelze. Jsou to tyto případy:

- původní daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek nebo byla sjednána,
- je uplatňováno snížení základu daně v důsledku snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku,
- se týká daňové povinnosti, kde rozhodnutí o ní bylo již pravomocně přezkoumáno soudem,



- dodatečným daňovým přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená, při použití stejných důkazů.

Dodatečná i opravná daňová přiznání nebo hlášení se podávají na tiskopisech, které musí být v záhlaví označeny jako dodatečné nebo opravné.

Pokud daňový subjekt nepodal daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, ani po výzvě správce daně, nebo pokud nebyly na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s poplatníkem daně. Stejně tak je správce daně oprávněn postupovat v případě, že daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání nebo hlášení, nebo v dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a nesprávnost nebo neúplnost ani na výzvu správce daně neodstranil. Pokud daňový subjekt daňové přiznání nepodá, je správce daně oprávněn předpokládat, že vykázal daň ve výši 0.

Ze zákona o správě daní a poplatků dále vyplývá zákaz přenosu daňové povinnosti. Dohoda, která by byla uzavřena s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není tedy pro daňové řízení právně účinná, pokud zákon nebo zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

### 5.2.3. Platební výměr

Správce daně stanoví na základě vyměřovacího řízení základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu vyměřena a předepsána. V případě, že je základ daně nebo daň stanovena odchylně od toho, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, na základě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil a musí být odůvodněna tato rozdílnost. Obdobně musí být z vyměřovacího spisu patrné, jak byl daňový základ zjištěn a daň stanovena, stalo-li se tak bez přiznání nebo hlášení daňového subjektu. Správce daně poté vyrozumí platebním výměrem daňový subjekt o stanoveném základu daně a vyměřené dani, a takto vyměřenou daň předepíše. Pokud je

vyměřená daň vyšší než daň vypočtená daňovým subjektem v daňovém přiznání nebo hlášení, je rozdíl splatný do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně. Pokud je vyměřená daň shodná s daní uvedenou v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období.

Tiskopisy platebních výměrů vydává ministerstvo financí.

Daň nelze dle § 47 zákona o správě daní a poplatků vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání podat. Pokud byl před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o takovém úkonu zpraven, nejpozději však do 10 let, v němž daňová povinnost vznikla.

Za zmínku, v souvislosti se zmíněnou lhůtou pro vyměření daně, stojí rozsudek Nejvyššího správního soudu (vyšlo ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 1/2005), který podstatně mění dosavadní pohled na řešení otázky, v jaké lhůtě může finanční úřad doměřit daň z příjmů.

Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, účinný od 1. května 2000, doplnil do zákona o daních z příjmů ustanovení § 38r, které upravilo lhůtu pro vyměření a doměření daní z příjmů odlišně od obecného § 47 zákona o správě daní a poplatků. Maximálně desetiletou lhůtu pro možnost vyměření či doměření daně pro případy podle § 38r ZDP nebylo možné uplatnit. Lhůta pro vyměření daně se tím prodloužila u poplatníků, kterým byla vyměřena daňová ztráta, předčasně ukončili finanční leasing nebo byli příjemci investičních pobídek.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu obsahuje dva podstatné body:

- 1) Podle Nejvyššího správního soudu se prodloužení lhůt nemůže vztahovat na lhůty, které začaly běžet před účinností změny. Právní úpravu zákona o daních z příjmů ve znění novely lze použít poprvé na zdaňovací období roku 2000. To znamená, že ustanovení je možné aplikovat až na daňové ztráty vzniklé za zdaňovací období roku 2000.
- 2) Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl, že se § 38r ZDP může vztahovat pouze na příjemce investičních pobídek. To znamená, že po vykázání daňové ztráty je



možné prodloužení lhůty jen u poplatníků, kteří obdrželi investiční pobídku. U ostatních je maximální lhůta stanovena § 47 zákona o správě daní a poplatků, tj. na 10 let.

### 5.3. Placení daně

#### 5.3.1. Zálohy na daň z příjmů fyzických osob

Placení záloh na daň je obecně upraveno v zákoně o správě daní a poplatků a dále speciálně pro daň z příjmů v zákoně o daních z příjmů.

Záloha je povinná platba na daň, kterou je poplatník povinen platit v průběhu zdaňovacího období, pokud skutečná výše daně za toto zdaňovací období není ještě známa.<sup>39</sup> Zaplacené zálohy na daň se po skončení zdaňovacího období započítají na úhradu skutečné výše daně. Podáním daňového přiznání tak dojde k porovnání úhrnu zaplacených záloh se skutečnou výší daně z příjmů a případný rozdíl buď poplatník doplatí, nebo se stane od následujícího dne po datu její splatnosti jeho přeplatkem.

Zálohami na daň se vlastně zabezpečuje plynulý tok financí (daňových příjmů) do státní pokladny, rovněž jsou prostředkem, který má usnadnit placení daní poplatníkovi, protože na něj při placení záloh nejsou kladeny příliš vysoké jednorázové nároky na jeho platební kapacitu.

Zálohy na daň se platí v průběhu tzv. zálohového období. Zálohové období vymezuje časový úsek, ve kterém dochází k platbě záloh na daň vypočtených ze skutečné poslední známé daňové povinnosti, za níž se považuje rovněž částka, kterou si poplatník, před pravomocným vyměřením daně, sám vypočetl a uvedl v daňovém přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, na které se platí zálohy. Jinak se za poslední známou daňovou povinnost pro výpočet záloh v zálohovém období považuje částka daně, jak ji pravomocně stanovil správce daně.

<sup>39</sup> Píkal V.- Šimák P.: Slabikář daně z příjmů fyzických osob, ASPI, Praha 2002, str. 349

Zálohové období počíná od prvního dne následujícího po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období a končí posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období.

Zálohy na daň se v některých případech neplatí vůbec, v některých případech se platí pouze zálohy snížené.

Zákon o daních z příjmů stanoví, že zálohy se neplatí v následujících případech:

- poslední známá daňová povinnost poplatníka nepřesáhla 30.000,- Kč
- obce a kraje
- při ukončení činnosti, ze které plynuly poplatníkovi zdanitelné příjmy, nebo zanikl zdroj zdanitelných příjmů, a to od splátky následující po dni, v němž došlo ke změně

V poloviční výši se platí zálohy pokud je základ daně tvořen alespoň dvěma dílčími základy daně, z nichž jeden je dílčí základ daně ze závislé činnosti, a tento dílčí základ daně je větší nebo roven 15 % a menší než 50 % celkového základu daně.

Zálohy na daň se platí buď pololetně nebo čtvrtletně. Pololetní zálohy na daň platí poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000,- Kč , avšak nepřesáhla 150 000,- Kč a to ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období a druhá do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období, tj. obecně do 15. června a 15. prosince. Čtvrtletní zálohy na daň platí poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, a to ve výši ¼ poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne třetího měsíce zdaňovacího období, druhá záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce, třetí záloha do 15. dne devátého měsíce a čtvrtá záloha je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

Dále je třeba zmínit možnost živnostníka, aby v návaznosti zejména na svoje ekonomické výsledky, požádal správce daně o změnu výše a periodicity placení záloh, nebo o zrušení povinnosti platit zálohy na celé zdaňovací období. Správce daně poté o takové žádosti rozhodne a při placení záloh se postupuje podle tohoto rozhodnutí. Živnostník by měl oprávněnost žádosti zdůvodnit a uvedené důvody doložit.

Daň nebo daň včetně zvýšení daně se nepředepíše a neplatí, nepřesáhne-li 200,- Kč nebo celkové zdanitelné příjmy nečiní u fyzické osoby více než 15 000,- Kč.



### 5.3.2. Způsoby placení daňových povinností (řízení inkasní)

Základním smyslem celého daňového řízení je zaplacení daně ve vyměřené výši a stanovené době. Společným znakem placení daní je to, že se platí příslušnému správci daně vždy v české měně. Daň lze hradit následujícími způsoby:

- bezhotovostním převodem z účtu vedeného u banky na příslušný účet správce daně
- v hotovosti:
  - 1) prostřednictvím banky nebo držitele poštovní licence na příslušný účet správce daně;
  - 2) osobám pověřeným správcem daně výhradně přijímat od daňových dlužníků daňové platby na daň v hotovosti, nejvýše však na do částky 10.000,-Kč. Na přijatou platbu je správce daně povinen vydat potvrzení;
  - 3) výkonnému úředníku při výkonu exekuce, jde-li o platby, které mají být exekucí vymoženy a není-li v exekučním příkaze nařízeno jinak;
  - 4) pracovníku správce daně v blokovém řízení.
- kolkovými známkami v případě placení správních poplatků
- platebními známkami, jde-li o úhradu daní do územních rozpočtů a stanoví-li tak zvláštní předpis
- přeplatkem na jiné dani

Ministerstvo financí ve spolupráci s Českou poštou zprovoznilo dne 15. března 2006 produkt, týkající se možnosti placení vybraného okruhu daní v úřadovnách České pošty prostřednictvím tzv. "daňové složenky". Daňová složenka se těší mimořádné pozornosti daňových subjektů. Ke konci března bylo použito k placení daňových povinností u finančních úřadů celkem 70 564 ks daňových složenek v

objemu 595 548 505,- Kč. Pro zaplacení daně na účet daně z příjmu fyzických osob bylo podáno 60 627 ks daňových složenek v objemu 544 195 533,- Kč.

Platba, která byla daňovým subjektem uskutečněna ve prospěch správce daně, musí být řádným způsobem označena, aby správce daně mohl identifikovat na jakou daň je určena a kdo ji provedl. Zákon o správě daní a poplatků uvádí pořadí jednotlivých daňových povinností, ve kterém jsou platby směřované na konkrétní daň použity takto:

- 1) náklady řízení,
- 2) pokuty,
- 3) zvýšení daně,
- 4) nejstarší nedoplatky na dani,
- 5) běžné platby daní,
- 6) úrok,
- 7) penále.

Správce daně je povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji zaplatil dlužník. Vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, není přípustné. Právní úprava stanoví ale zákaz přenosu daňové povinnosti, který znamená, že dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového dlužníka zcela nebo zčásti jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné.

Na žádost daňového dlužníka může správce daně povolit posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, pokud by neprodlené zaplacení bylo spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo pokud není možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou. Udělené povolení může být vázáno na podmínky. Za dobu posečkání daně nebo splátek daně zaplatí daňový dlužník úrok z odložené částky ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Tento úrok je splatný do osmi dnů ode dne doručení platebního výměru. Úrok se nepředepíše, činí-li méně než 50,- Kč.

#### 5.4. Vymáhání daně

Zákon o správě daní a poplatků umožňuje správci daní, aby zákonem stanovenými prostředky, donutil daňového dlužníka k úhradě daně nebo daňového



nedoplatku, pro případ, že daňový dlužník není ochoten popř. schopen dobrovolně daň nebo daňový nedoplatek zaplatit, tedy pro případ, že je v prodlení s placením. Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí – li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1% z nedoplatku daně. Nedoplatky na příslušenství daně a poplatcích se ale nepenalizují. Penále se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení. Za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky.

Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, kdy se stal tento nedoplatek splatným. U této lhůty je možné přerušení, které nastává tehdy, jestliže byl proveden úkon, který směřoval k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku. Pokud dojde k přerušení promlčecí lhůty, počne běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven. V zákoně je ale stanovena maximální délka trvání vymáhání daňových nedoplatků, a tou je 20 let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňového nedoplatku zajištěného zástavním právem k majetku. K promlčení se nepřihlíží ex officio, ale pouze na námitku daňového dlužníka, v rozsahu uplatňované námítky.

K zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství může správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo k věcem a pohledávkám daňového dlužníka nebo jeho věřitele.

Těžištěm vymáhacího řízení je daňová exekuce. Pokud daňový dlužník nezaplatí splatný daňový nedoplatek v zákonné lhůtě, vyzve jej písemně správce daně k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní. Zároveň musí správce daně daňového dlužníka upozornit na následky nezaplacení, tedy na to, že po uplynutí stanovené lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Ve výjimečných případech, kdy hrozí zmaření účelu vymáhání, lze vymáhání zahájit i bez výzvy. Poté, co marně uplyne náhradní lhůta, zahájí správce daně výkon daňové exekuce vydáním exekučního příkazu. O provedení exekuce může správce daně požádat též soud nebo soudního exekutora. Exekuční příkaz může být vydán na příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňového dlužníka na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky nebo nemocenské a sociální dávky, důchody atd. Dále lze exekuci vykonat prodejem movitých věcí nebo nemovitostí.

Exekučním titulem pro daňovou nebo soudní exekuci je vykonatelný výkaz nedoplatků, dále vykonatelné rozhodnutí, kterým se ukládá peněžité plnění a splatná částka zálohy na daň. Exekuční titul musí obsahovat stanovené náležitosti a musí být opatřen doložkou vykonatelnosti. Provedením exekuce je pověřen exekutor-pracovník správce daně, který po splnění všech podmínek pro zahájení daňové exekuce zvolí její způsob. Exekuce se pak provede pouze v takovém rozsahu, aby byl uspokojen vymáhající věřitel, a pokud tato zásada nemohla být dodržena, přebytek výtěžku se vrátí.

Výkon rozhodnutí může být (a to i bez žádosti daňového dlužníka nebo ručitele) odložen, pokud byla podána žádost o posečkání nebo prominutí daňového nedoplatku, šetří-li se skutečnosti rozhodné pro částečné nebo úplné zrušení výkonu rozhodnutí.

Pokud se v průběhu prováděné exekuce ukáže, že bylo vymáháno neoprávněně, náleží daňovému dlužníku nebo ručiteli za tyto neoprávněně vymožené částky úrok ve výši 280 % diskontní sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí.

Pokud byla daňová exekuce provedena oprávněně, hradí exekuční náklady, které záleží jednak v náhradě nákladů za výkon zabavení a za výkon prodeje, jednak v náhradě hotových výdajů správce daně, daňový dlužník.



## 6. kapitola: Zdaňování příjmů ve vztahu k cizině

Z hlediska zdaňování příjmů ve vztahu k cizině je třeba rozlišit jednak úpravu obsaženou v daňových předpisech České republiky, čili v zákoně o daních z příjmů a jednak úpravu v uzavřených mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají, jak již napovídá jejich název, zabránit tomu, aby příjem fyzické osoby byl dvakrát podroben dani, aby tedy nemohla nastat situace, že by sazba daně v jednom státě byla např. 60 % a ve druhém státě 40 % a podnikateli by tak z celkové výše příjmu nic nezůstalo a odpadnul by mu tak důvod pro jakékoliv podnikání v zahraničí.<sup>40</sup> Dvojí zdanění má tedy jasně negativní efekt, protože působí na poplatníka diskriminačně, podstatně mu snižuje disponibilní příjem po zdanění. To vede poplatníka k tomu, aby přestal podnikat.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění vymezují přesné podmínky, za nichž má jeden smluvní stát právo na vybírání daně a v mnoha případech určují i výši daně. Smlouva potom již neovlivňuje to, zda a jak stát, kterému právo na vybírání určila, přírknutého práva využije. Pokud by zákon o daních z příjmů stanovil vybrání daně, ale vyšší sazbou než smlouva dovoluje, musela by být daň vybrána sazbou uvedenou ve smlouvě. V opačném případě, tedy pokud zákon stanoví pro vybrání daně nižší sazbu, než umožňuje smlouva, vybere se nižší daň podle domácího zákona.<sup>41</sup>

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) vypracovala vzorovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku a členské státy této organizace by se měly touto vzorovou smlouvou řídit, aby zamezily problémům, k nimž v oblasti mezinárodního dvojího zdanění dochází. Tato vzorová dohoda byla použita také jako základ při vypracování dohody o zamezení dvojího zdanění mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie.

Jelikož vzorová smlouva OECD nepředstavuje žádnou multilaterální dohodu, ponechává volnost při rozhodování o použití metody zápočtu daně a nezavazuje smluvní státy k poskytování informací napomáhajících výběru daní berními orgány příslušných států, je snahou Evropské komise vytvořit modely evropské smlouvy o

<sup>40</sup> Sýkora, J.: Daně a obchod, Vysoká škola ekonomická, Praha 2001 str. 5

zamezení dvojího zdanění, kterou by podepsaly všechny členské státy Evropských společenství a která by nahradila současné bilaterální smlouvy. Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění by však musel být přijat jako směrnice (vyžadující jednomyslný souhlas všech členských států), a tak se zdá, že tento cíl Komise nebude v blízké době realizován<sup>42</sup>.

Po právní stránce je mezinárodní dvojí zdanění výsledkem kolize daňových předpisů dvou popř. více států. K této kolizi dochází zejména z toho důvodu, že fyzická osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti současně ve dvou státech, protože v jednom státě podléhá zdanění proto, že má v tomto státě stálý byt a ve druhém státě proto, že se tam zdržuje po delší dobu.

Platná právní úprava stanoví pro poplatníky, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují - tzv. rezidenty, neomezenou daňovou povinnost (k těmto pojmům viz výše kapitola první). Pokud by tedy daňový tuzemec měl příjmy ze zahraničí, mohlo by dojít k výše popsané situaci - dvojímu zdanění tak, že by stát zdroje příjmu a stát, v němž je příjemce příjmu rezidentem, podrobily příjem dani. Zákon o daních z příjmů v §37 stanoví, že kriteria pro určení rezidentství, jak jsou stanovena zákonem, se použijí jen tehdy, nestanoví-li mezinárodní smlouva, již je Česká republika vázána, jinak. Podle mezinárodních smluv se tedy postupuje v případě zahraničních osob, které jsou rezidenty smluvních států, se kterými má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění samy nezasahují do vnitrostátních zákonů smluvních států, jež stanovují podmínky pro určení rezidentství. Mezinárodní smlouva nemůže považovat za rezidenta osobu, kterou vnitrostátní předpis za rezidentní nepovažuje.

Za účelem správné aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění musí tato vždy obsahovat vymezení pojmu „rezident“, tento pojem bývá zpravidla vymezen v článku 4 nazvaném „Rezident“ či „Daňový domicil“. Mezinárodní smlouvy stanoví kriteria přednosti tak, aby konkrétní osoba splňovala podmínky pro zdanění příjmu vždy pouze v jednom státě. Základním kriteriem pro určení rezidentství je stálý byt (bydliště). Jestliže má daná osoba bydliště v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, ke kterému má užší hospodářské a životní zájmy. Pokud toto pravidlo nelze použít, předpokládá se, že je osoba rezidentem toho státu, ve kterém

<sup>41</sup> Píkal V.- Šimák P.: Slabikář daně z příjmů fyzických osob, ASPI, Praha 2002, str. 39

<sup>42</sup> Široký, J.: Daně v Evropské unii, Linde, Praha 2006, str. 52-53



se obvykle zdržuje. V případě, že se osoba zdržuje v obou státech případně v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, jehož je státním občanem. Je-li osoba státním občanem obou států případně žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

Před novelou zákona o daních z příjmů, která nabyla účinnosti 1. ledna 2001 se v případě, že smlouva o zamezení dvojího zdanění nebyla uzavřena, postupovalo tak, že poplatníci měli možnost v závislosti na druhu zahraničního příjmu uplatnit **tzv. metodu zápočtu**, při které se do daňového základu zahrnuly veškeré příjmy (jak z tuzemských tak ze zahraničních zdrojů), a z tohoto daňového základu se pak vyměřila daň a od ní se odpočetla obdobná daň zaplacená v zahraničí nebo **metodu vynětí s výhradou progresse**, při které se pro výpočet daně použila sazba, která odpovídala základu daně zvýšenému o příjem zdaněný v zahraničí, ale do základu daně se nezahrnoval příjem zdaněný v zahraničí.

Nyní zákon o daních z příjmů neupravuje použití ani metody vynětí ani metody zápočtu. Zákon odkazuje pouze na metodu zamezení dvojího zdanění, která může být upravena v příslušné mezinárodní smlouvě. Zákon o daních z příjmů obsahuje pouze stručné ustanovení (§ 24odst. 2 písm. ch), jehož účelem je zmírnění dvojího zdanění a které umožňuje živnostníkům (rezidentům) zahrnout do výdajů snižujících základ daně v zahraničí zaplacenou daň z příjmu v rozsahu, v jakém tato zahraniční daň nebyla započtena na tuzemskou daňovou povinnost při využití metody započtení podle příslušné mezinárodní smlouvy.

Forma zdanění příjmů zahraničních osob pocházejících ze zdrojů v České republice je odvislá od toho, o jaký druh zdanitelného příjmu se jedná. Daň lze vybrat podle druhu příjmu třemi způsoby - jednak srážkou podle zvláštní sazby daně (§38d ZDP), jednak na podkladě daňového přiznání s povinností zajištění daně (§38g a 38m v návaznosti na §38e ZDP) a zálohami na daň z příjmů ze závislé činnosti dle § 38h ZDP. U živnostníka – zahraniční osoby (za předpokladu, že se nejedná o příjmy, které se považují za příjmy tzv. stále provozovny), který má na území České republiky příjmy ze služeb (s výjimkou stavebně montážních projektů), poradenství a obdobných činností), bude daň vybírána prvním způsobem – tj. srážkou podle zvláštní sazby daně. Sazby pro jednotlivé druhy příjmů jsou uvedeny v §36 ZDP v rozmezí od 1% do 25%. Povinnost srazit a odvést daň se týká českých plátců bez omezení, v případě zahraničních plátců jen tehdy, je – li osoba považována za tzv.

zahraničního plátce daně. Stálá provozovna vzniklá z titulu poskytování služeb dle §22 odst. 1 písm. c) není za zahraničního plátce považována, i když jinak stanovené podmínky splňuje. Základem daně pro srážku je hrubý příjem, který nelze snižovat o výdaje, nezdavitelné části, odčitatelné položky apod. Plátce daně je povinen srazit daň při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch zahraničního živnostníka. U příjmů ze služeb a poradenství vzniká povinnost srazit daň ke dni výplaty, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch zahraniční osoby nebo ke dni, kdy plátce účtuje v souladu s platnými účetními předpisy o závazku vůči zahraniční osobě, podle toho, který den nastane dříve. Sraženou daň musí plátce odvést svému místně příslušnému správci daně do konce následujícího kalendářního měsíce po dni, kdy byl povinen srážku provést. V případě, že plátcí daně vznikne povinnost podat daňové přiznání již v průběhu zdaňovacího období, musí sraženou daň odvést do termínu pro podání daňového přiznání. S odvodem daně pak musí prostřednictvím speciálního tiskopisu vydaného ministerstvem financí splnit i oznamovací povinnost. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění pro některé druhy příjmů omezují výši sazby daně vybírané srážkou, pro některé druhy příjmů se vzdávají práva je zdanit a osvobozují je tak od daně. Česká republika snížení či osvobození uplatňuje podle sídla nebo bydliště poplatníka.

Pokud má živnostník – zahraniční osoba na území ČR stálou provozovnu, zdaňují se mu příjmy ze zdrojů na území ČR prostřednictvím daňového přiznání. Institutem zajištění daně si stát zabezpečuje prostřednictvím plátců daně splnění daňových povinností – zahraničních osob, které mají povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů v ČR. Zajištění daně se u zdanitelných příjmů živnostníků provádí ve výši 10%. Pokud živnostník, provozuje maloobchod, byli by plátcí daně v případě nákupu zboží či služeb řadová občana. ZDP proto v tomto případě osvobodil plátce daně od daně povinnosti. Plátce daně pro zajištění ZDP vymezuje totožně jako plátce daně pro daň vybíranou srážkou. Problematika přepočtu cizí měny je upravena v §38 ZDP. Zajištění daně se nevztahuje na příjmy osob, které jsou daňovými rezidenty EU a na případy, kdy je daň srážena podle §38h ZDP. Základem daně pro zajištění je hrubý příjem zahraniční osoby.

Plátce daně je povinen zajištění daně srazit ze zdanitelných příjmů( z nichž není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně) při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch zahraničního živnostníka, nejpozději v den, kdy o závazku účtují v souladu s platnými účetními předpisy. Částky zajištění je třeba



odvést správci daně do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikla povinnost zajištění daně srazit, plátce musí dále splnit oznamovací povinnost.

Zahraniční osoba je povinna podat daňové přiznání ve lhůtách stanovených ZDP. Sražené zajištění daně je považováno za zálohu na daň a po skončení zdaňovacího období se započte na celkovou daňovou povinnost.

Dle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění nebude u některých druhů příjmů zajištění prováděno.

ZDP v § 22 stanoví, které příjmy zahraniční osoby jsou považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR - živnostníků se týkají zejména příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny a příjmy ze služeb.

Jak jsem již výše zmiňovala v kapitole 3, která je zaměřena na živnostenské podnikání, zahraniční fyzické osoby podnikající na našem území podléhají stejnému právnímu režimu jako české fyzické osoby. Zahraniční osoby, které mají právo podnikat v zahraničí, se pokládají za podnikatele i podle českých právních předpisů. Terminologie obchodního zákoníku operuje s pojmem „provozovna“, v daňové terminologii je používán pojem „stálá provozovna“, který je definován v § 22 odst. 2 jako místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytíště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.

Zřízení stálé provozovny a její umístění musí živnostník oznámit místně příslušnému finančnímu úřadu do 30 dnů ode dne zřízení. Základ daně zahraniční osoby se stanovuje stejně jako u tuzemských subjektů. Výsledek z hospodaření se tedy upravuje dle § 23, zvyšuje se tedy o položky připočitatelné a snižuje o položky odpočitatelné od základu daně.

U stálé provozovny nemůže být dle § 23 odst. 11 základ daně nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky.

Ustanovení o minimálním základu daně se rovněž vztahují na zahraničního živnostníka. Příjmy dosažené prostřednictvím stálé provozovny podléhají zdannění formou daňového přiznání. Plátcí daně může vzniknout povinnost provést zajištění daně, ale nikoliv vůči rezidentům EU a Evropského hospodářského prostoru.

Zahraniční osoba je povinna podat daňové přiznání, sražené zajištění daně je považováno za zálohu na daň a po skončení zdaňovacího období se započte na celkovou daňovou povinnost.

Mezinárodní smlouvy často obsahují definici pojmu „stálá provozovna“, nicméně vznik stálé provozovny nelze vyčerpávajícím způsobem vymezit ani vnitrostátními právními předpisy ani smlouvami, a proto v praxi vznikají často problémy, zda ke vzniku stálé provozovny došlo či ne. Pojmem stálé provozovny se zabývá i Vzorová smlouva OECD, která tento pojem definuje úžeji než ZDP, zpravidla jako trvalé zařízení pro podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost.

Rovněž **poskytováním služeb** dle § 22 odst. 1 písm c) ZDP může dojít ke vzniku stálé provozovny, a to tehdy, pokud jsou tyto činnosti prováděny v ČR déle než 6 měsíců v jakémkoliv období 12 po sobě jdoucích měsíců. Pokud dojde k přerušení práce, doba po kterou služby nejsou poskytovány se do uvedené lhůty nezapočítává. Pro tento typ stálé provozovny je charakteristická skutečnost, že tato stálá provozovna může vzniknout jen tehdy, není – li dána existence stálé provozovny založené z vlastní iniciativy zahraniční osoby s cílem nabízet a poskytovat služby neomezenému, předem nesespecifikovanému okruhu odběratelů v trvalém zařízení<sup>43</sup>. K problematice těchto „službových“ stálých provozoven vydalo MF pokyn D – 154, kterým stanovilo postup pro řešení některých specifických situací. Povinnost k registraci je u tohoto typu stálé provozovny dána již předpokladem vzniku provozovny. Začne – li zahraniční živnostník poskytovat služby, které by mohly vést ke vzniku stálé provozovny, je povinen oznámit správci daně do 30 dnů zahájení činnosti vedoucí k jejímu vzniku. Právnícké osoby, fyzické osoby a stálé

<sup>43</sup> Rylová, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění, ANAG, 2006, str. 78



provozovny mají povinnost oznámit správci daně uzavření kontraktu se zahraniční osobou, které by mohlo vést ke vzniku stálé provozovny. Ohledně stanovení základu daně platí to, co bylo výše napsáno ohledně stálé provozovny. Pokud je příjem vyplácen rezidentovi nesmluvního státu z titulu kontraktu, jehož předpokládaná doba trvání přesáhne 6 měsíců, je plátce daně povinen provádět zajištění daně.

Zahraniční osoba je povinna podat daňové přiznání, sražené zajištění daně je považováno za zálohu na daň a po skončení zdaňovacího období se započte na celkovou daňovou povinnost.

Mezinárodní smlouvy obvykle obsahují definici pojmu „stálá provozovna“, nelze proto ani podpůrně vycházet z definice uvedené v § 22 odst. 2 ZDP. Kriteria pro kvalifikaci činnosti jako stálé provozovny stanoví téměř vždy ZDP a a mezinárodní smlouva odlišně. Starší smlouvy o zamezení dvojího zdanění tento typ službové stálé provozovny neznají a ke vzniku stálé provozovny tohoto typu tak obvykle nemůže dojít.

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky považuje ZDP i příjmy ze služeb, poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti. Co je považováno za službu již ZDP nijak nevynezuje. Lze však shrnout, že pod tento pojem lze zahrnout jakoukoliv aktivitu zahraniční osoby, která směřuje k dosažení příjmu. Podstatou služby je individuální zakázka odběratele, na základě, které je zahraniční osoba oprávněna k provozování činnosti v České republice. Jedná se tedy o skupiny činností, zpravidla vykonávaných živnostníky. Zvláštní režim zdanění služeb a vymezených činností se uplatňuje jen na případy služeb a činností prováděných na základě samostatných, jednotlivých, případně opakovaných kontraktů, tj. za situace, kdy není dána existence stálé provozovny založené z vlastní iniciativy zahraniční osoby s cílem nabízet a poskytovat tyto činnosti neomezenému a předem nspecifikovanému okruhu osob odběratelů<sup>44</sup>. Aby příjmy podléhaly zdanění, musí být fyzicky poskytnuty v České republice. Způsob zdanění z těchto příjmů se řídí délkou sjednaného kontraktu. Pokud předpokládaná doba trvání kontraktu nepřesáhne 6 měsíců pak zahraniční osoba buď nemá stálou provozovnu – v takovém případě je plátce daně povinen provést srážku daně podle zvláštní sazby daně ve výši 25% z příjmů dle § 36 odst. 1 písm a) bod 1, přičemž základem pro

<sup>44</sup> Rylová, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění, ANAG, 2006, str. 108

srážku je hrubý příjem bez možnosti uplatnit výdaje, nebo má stálou provozovnu, a v takovém případě se tyto příjmy přiřadí k ostatním příjmům stálé provozovny. Plátce provede zajištění a zahraniční osoba bude muset podat daňov příznání.

Způsob zdanění příjmů zahraničních osob z živnostenské činnosti se dle mezinárodních smluv řídí délkou sjednaného kontraktu. Pokud předpokládaná doba trvání nepřesáhne 6 měsíců (případně delší lhůtu stanovenou pro vznik stálé provozovny), nepodléhá tento příjem v ČR zdanění. Pokud předpokládaná doba trvání přesáhne 6 měsíců je daň vybírána na podkladě daňového příznání.

V některých smlouvách je stanoven způsob zdanění těchto příjmů bez ohledu na délku kontraktu; plátce je pak povinen provést srážku daně podle zvláštní sazby.

Pravomoc sjednávat smlouvy o zamezení dvojího zdanění přísluší prezidentovi republiky na základě článku 63 Ústavy. Prezident je oprávněn přenést sjednávání mezinárodních smluv na vládu nebo s jejím souhlasem na její jednotlivé členy. Nejčastěji proto sjednává a podepisuje mezinárodní smlouvy ministr financí. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou publikovány od roku 2000 ve Sbírce mezinárodních smluv sdělením ministerstva zahraničních věcí, dříve byly publikovány ve Sbírce zákonů.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění bývají většinou sjednány jako smlouvy dvoustranné.

V České republice (tehdy v Československu) byly smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírány již před druhou světovou válkou. Po válce však nebyly žádné smlouvy uzavírány. Ke změně došlo až počátkem 70. let, kdy byla uzavřena v roce 1974 smlouva s Nizozemím, v roce 1983 s Německem.

Česká republika uplatňuje k 1.1.2006 68 mezinárodních daňových smluv. Síť smluv zahrnuje nejvýznamnější ekonomické partnery České republiky. Zdá se, že Ministerstvo financí zaměřuje své aktivity v oblasti smluv o zamezení dvojího zdanění v současné době dvěma směry. Prvním směrem je jednání se státy poměrně málo významnými z hlediska politického i ekonomického (např. Mauritius, Turkmenistán), druhým je snaha dát nový obsah smlouvám starým 15 a více let (např. Německo, Francie, Kanada). Politika státu není ale ve vztahu k vlastním občanům prosta kritiky, zejména proto, že v roce 2001 byla z domácího práva vyňata možnost vyloučit dvojí zdanění metodou zápočtu daně a metodou vynětí příjmů, jak jsem již výše



zmiňovala. To vede k tomu, že poplatníci, kteří mají příjmy z bezsmluvních států (např. Tchajwan), jsou značně diskriminováni oproti poplatníkům, kteří mají příjmy ze států, s nimiž má Česká republika uzavřenou smlouvu. Na druhou stranu je třeba zmínit skutečnost, že vláda vynakládá vysoké finanční prostředky ze státního rozpočtu na sjednávání smluv s takovými státy jako je např. Bělorusko nebo Severní Korea, přestože k tomu není důvod ekonomický, ba ani politický, jedná-li se nedemokratický stát.<sup>45</sup>

Dne 14.7.2003 byla uzavřena nová smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daně z příjmů a z majetku se Slovenskem. Dne 10. dubna 2006 byla v Ammánu podepsána mezi vládou České republiky a vládou Jordánského Hášimovského Království Smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu (účinnost se předpokládá ještě v průběhu roku 2006). Z nově uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění bych ještě zmínila smlouvu se Srbskem a Černou horou ze dne 27.6.2006.

Seznam platných smluv o zamezení dvojího zdanění České republiky podle stavu k 1.1.2006 je uveden v Příloze č. 1.

---

<sup>45</sup> Fialková, L., Vývoj v oblasti mezinárodního zdanění, Daně a právo 2/2003

## 7. kapitola: Daňová soustava ČR v kontextu se směrnicemi Evropské unie

Základními dokumenty Evropské unie jsou 4 tzv. zakládající smlouvy:

1. Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (tzv. ESUO) ze dne 18.4.1951
2. Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (tzv. Euroatom) ze dne 25.3.1957
3. Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (tzv. EHS), rovněž ze dne 25.3.1957. V roce 1993 dochází ke změně názvu na Evropské společenství (tzv. ES)
4. Smlouva o Evropské unii ze dne 7.2.1992. Tato smlouva byla podstatně novelizována smlouvou ze dne 2.10.1997, která byla uzavřena v Amsterdamu a smlouvou ze dne 26.2.2001 z Nice.

Již smlouvy Evropských společenství upravují daňovou problematiku, ale větší pozornost je věnována daním nepřímým. Přímých daní se týká pouze článek 98, v němž je zakázáno zvýhodňování vývozu do členských zemí formou úlev na přímých daních a recipročně.

Zdroje práva Evropských společenství tvoří primární prameny práva, což jsou výše zmíněné zakládající smlouvy, včetně smluv o přistoupení. Pouze na základě těchto smluv může docházet k vytváření práva sekundárního, které je tvořeno závaznými právními akty v podobě nařízení, směrnic, rozhodnutí a dále právně nezávaznými doporučeními a stanovisky. K doporučením a stanoviskům se přesto, že jsou sice právně závazná, při novelizacích zákona o daních z příjmů přihlíží. Takovým doporučením je např. Doporučení Komise č. 94/390/ES týkající se zdaňování malých a středních podniků.

Nařízení ES je obecně závazným právním předpisem, bezprostředně aplikovatelným (tj. k platnosti není třeba jeho schválení či vyhlášení v národním státě). Jednotlivci jsou oprávněni dovolávat se nařízení stejným způsobem jako právního předpisu vnitrostátního. Je použitelné ve všech členských státech a je



závazné nabytím platnosti. V případě rozporu s národním zákonem ho nařízení nahrazuje.

Směrnice ES je obecně závazným právním předpisem co do výsledku, kterého má být směrnicí dosaženo. Směrnice nestanoví zpravidla žádné prostředky, jakými má být požadovaného výsledku dosaženo. Zavazuje pouze členské státy, jimž je určena. Povinný členský stát poté musí ve lhůtě směrnicí stanovené tuto implementovat vydáním vnitrostátního právního předpisu. Jednotlivce se směrnice dotýkají zprostředkovaně prostřednictvím implementačního aktu, tedy nikoliv přímo jako v případě nařízení. Práva jednotlivců mohou zakládat bezprostředně pouze v případě, že jsou obsahově nepodmíněná a dostatečně přesná. Směrnice je účinná datem v ní uvedeným, jinak 20. dnem po jejich uveřejnění v Úředním listu ES.

Rozhodnutí ES je individuální, konkrétní normou závaznou pro adresáty. Mohou tedy být závazné jak pro členské státy, tak pro právnické či fyzické osoby. Rozhodnutí nabývá účinnosti okamžikem oznámení.

Judikatura Soudního dvora bývá někdy řazena mezi primární prameny práva. Úkolem Soudního dvora je zajištění ochrany práva při výkladu a aplikaci primárního a sekundárního práva.

Cílem EU není standardizace národních systémů povinných daní a příspěvků, ale hlavně zajištění, že tyto budou v souladu mezi sebou a zároveň s cíli smlouvy zakládající ES.

Pro právo Evropských společenství je charakteristická snaha zabývat se jen daněmi nepřímými, hovoří se o harmonizaci příslušného zákonodárství, ale nikoliv o unifikaci nebo společné politice nepřímých daní, a úpravu daní přímých ponechávat téměř plně v kompetenci členských vlád. Pozitivní harmonizace přímých daní je zakotvena nepřímo již ve smlouvě o založení EHS v článku 94 a v navazujícím článku 95 a měla by probíhat implementací směrnic, nařízení tak, aby ve všech členských státech platila stejná daňová pravidla. Harmonizace ale fakticky probíhá spíše prostřednictvím judikatury Evropského soudního dvora) tzv. harmonizace negativní). Negativní harmonizaci je nepřímo zakotvena v článku 12, který zakazuje jakoukoliv diskriminaci na základě státní příslušnosti. Nevýhodou této formy harmonizace je, že netvoří stejná pravidla pro všechny členské státy, neboť rozhodnutí ESD míří jen vůči státu, který je účastníkem daného sporu). Evropský soudní dvůr v rozsudku č. C – 234/01 ve věci Gerritse versus Německo nařídil Německu, aby umožnilo i nerezidentům uplatňovat výdaje v případě zdanění příjmu

srážkovou daní. Na základě tohoto rozsudku Německo umožnilo v daném případě uplaňovat výdaje i nerezidentům.

Dalším zajímavým judikátem Evropského soudního dvora, který se týká zdaňování fyzických osob je případ Vestergaard č. C-55/98. Dánský auditor Vestergaard, pracující a žijící v Dánsku, se v Řecku účastnil školení auditorů, které zajišťovala řecká společnost. Na základě dánského práva mu ale nebyly daňově uznány náklady na školení, čímž došlo k porušení svobody poskytování služeb řecké společnosti. ESD v této kauze v souladu s článkem 49 Smlouvy o ES judikoval, že daňově musí být posuzováno stejně nakoupení služeb domácích i zahraničních. Dánsko poté diskriminační ustanovení zákona odstranilo.

Nepřímé daně vyžadují tak vysoký stupeň harmonizace z toho důvodu, že mají znatelný dopad na svobodu pohybu zboží a služeb. V oblasti nepřímých daní, bylo z hlediska harmonizace dosaženo většího pokroku. Při přípravě přechodu na jednotný trh však již nebylo možno přímé daně ignorovat a bylo třeba se zabývat i jimi, ale i tak jsou harmonizační výsledky v oblasti přímých důchodových daní mnohem skromnější, zejména proto, že mezi jednotlivými zeměmi jsou značné odlišnosti v druzích těchto daní, v sazbách (v Evropské unii existuje např. u daně z příjmů fyzických osob 17 daňových pásem, naproti tomu např. na Slovensku pouze jedině), v principech odpisování atd. Hlavním nástrojem, který se používá k harmonizaci, jsou směrnice, jejichž přijetí vyžaduje souhlas všech členských států. Pro spolupráci v oblasti přímých daní je důležitá **směrnice č. 77/799/EHS** o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých a nepřímých daní. Tato směrnice zavedla povinnou výměnu informací o klíčových daních a jejím hlavním cílem je omezením možnosti daňových úniků na mezinárodní úrovni. Směrnice zavedla možnost přítomnosti úředníků jednoho členského státu na území druhého za účelem kontroly činností nadnárodních korporací.

V roce 1990 byla přijata **směrnice Rady č. 90/434/EHS** o společném systému zdaňování při fúzích, rozdělení, převodech jmění a výměně akcií ve vztahu ke společností z různých zemí – známá pod názvem „Směrnice o fúzích“. Tato směrnice byla novelizována v souvislosti se zavedením evropské společnosti a evropské družstevní společnosti směrnicí č. 2005/19/ES. Tato směrnice upravuje odklad daňové povinnosti vyplývající z kapitálových výnosů při sloučení nebo rozdělení společnosti, při převodu aktiv a při přeshraniční výměně akcií, dále umožňuje restrukturalizaci podniků v rámci Evropské unie. Tato směrnice byla



implementována do českého právního řádu zákonem č. 438/2004 Sb ke dni vstupu ČR do Evropské unie.

**Směrnice Rady č. 90/435/EHS** o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností rozdílných států (tzv. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech) byla přijata rovněž v roce 1990 v souvislosti s přechodem na jednotný trh a byla novelizována směrnicí č. 2003/123/ES. Tato směrnice má za cíl odstranění dvojího zdanění zisku, který vyplácí společnosti ve skupině sídlící v jednom členském státě mateřské společnosti sídlící v jiném členském státě. Rovněž tato směrnice byla implementována do českého právního řádu zákonem č. 438/2004 Sb. ke dni vstupu ČR do Evropské unie.

Další důležitou směrnicí v oblasti přímých daní je jednak **směrnice č. 2003/48/ES** o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru a dále **směrnice č. 2003/49/ES** o zdaňování úroků a licenčních poplatků. Cílem první jmenované je zamezit krácení daně osobám, kterým plynou příjmy úrokového charakteru z jiných členských států. Tato směrnice se týká pouze fyzických osob. Do českého právního řádu byla implementována až s účinností od 1.7.2005. Zákonem č. 438/2004 Sb. bylo do ZDP doplněno nové ustanovení - § 38fa týkající se platebního zprostředkovatele. Zavádí se tak povinnost poskytování informací správci daně za účelem jejich mezinárodní výměny. Prostřednictvím platebních zprostředkovatelů se správce daně v tuzemsku dozví o úrokovém příjmu ze zahraničí a zjednodušuje se tak kontrola, zda poplatník – rezident příjem těchto úroků uvedl ve svém daňovém přiznání či nikoliv.

Přímo aplikovatelným **nařízením č. 2157/2001/ES** ze dne 8.10.2004 byla zavedena nová forma obchodní společnosti tzv. evropská společnost. Evropská společnost může vzniknout pouze jen sloučením či přeměnou již existujících společností. Tento nový typ společnosti může vytvářet celoevropské struktury, přeshraničně přesouvat své sídlo, reorganizovat organizační strukturu bez legislativních překážek. **Nařízením č. 1435/2003/ES** bylo umožněno založit evropskou družstevní společnost.

Daňové právo Evropských společenství rozlišuje z hlediska přímých daní tři typy daní, a to daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů korporací a daň z navýšení kapitálu (tato daň ale není v českém právním řádu zavedena).

Z Evropské dohody základající přidružení mezi Českou republikou na straně jedné a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, která

byla podepsána 4. října 1993 v Lucembursku, vyplýval zejména požadavek harmonizace - přizpůsobení našich daňových předpisů normám platným v zemích Evropských společenství. Tato tzv. Asociační dohoda nabyla spolu s osmi protokoly platnosti dne 1. února 1995. Česká republika se v této dohodě zavázala, že vyvine úsilí k zajištění postupné slučitelnosti svých právních předpisů s předpisy Evropských společenství. Vláda České republiky vydala k realizaci dohody řadu vládních usnesení, např. vládní usnesení, na jehož základě byl k 1. lednu 1995 ustaven Výbor vlády pro evropskou integraci, jako stálá porada ministrů u předsedy vlády.

V podstatě lze říci, že stávající právní úprava daně z příjmů fyzických osob je vyhovující, větší změny se týkaly spíše daně z příjmů právnických osob. Ačkoliv je Česká republika za několik posledních let nejuspěšnější ze zemí střední a východní Evropy v objemu zahraničních investic na obyvatele, stala se v poslední době státem s relativně vysokou sazbou daně z příjmů právnických osob. Tento rozdíl se však postupně snižuje. Proto byla sazba této daně podle novely zákona o daních z příjmů č. 438/2003 Sb. k 1. lednu 2004 v České republice snížena na 28 %, k 1. lednu 2005 na 26 % a konečně k 1. lednu 2006 na 24 %.

Pro malé a střední podnikatele jsou důležité aktivity Evropské komise, které jsou soustředěny do několika programů. Jednak je to program Europaternariat, který si klade za úkol pomáhat v navazování spolupráce drobných a středních podniků v zemích Unie. Dále pak program Enterprise, který se orientuje na přípravu dohod o technické, finanční nebo obchodní kooperaci s drobnými a středními podniky v jiných členských zemích. Třetím programem je Crafts and Small Enterprises, který se zaměřuje na zvláštní skupiny podnikatelů, řemeslné a malé podniky. Ve všech členských státech EU působí Euro-Info-Centra, jejichž cílem je poradit zejména začínajícím podnikům a napomáhat při vyhledávání kooperačních partnerů v jiných členských zemích.<sup>46</sup> Tato centra také pomáhají realizovat tzv. podnikatelské inkubátory, sloužící za zvýhodněných podmínek nově vznikajícím drobným a středním podnikům.

<sup>46</sup> Urban, L.: Podpora malého a středního podnikání v EU, DHK- sešit 9



Malé a střední podniky v zemích Unie jsou finančně podporovány prostřednictvím půjček a grantů strukturálními fondy a Evropskou investiční bankou, která poskytuje úvěry za zvýhodněných podmínek.

V České republice působí v současné době řada regionálních poradenských a informačních center (RPIC), jejichž činnost koordinuje Agentura pro rozvoj podnikání. České podniky mohou žádat o podporu v rámci Fondu na podporu malých a středních podniků, který poskytuje granty v regionech hraničících s Rakouskem a Německem, vedle půjček poskytovaných za komerčních podmínek. Hlavním zdrojem, z něhož mohou české firmy do 250 zaměstnanců a s maximálním ročním obratem do 40 milionů eur čerpat, je Podpůrný program pro malé a střední podniky, v němž jsou sdruženy prostředky z programu Phare a mnoha mezinárodních finančních institucí.

Podle koncepce rozvoje malého a středního podnikání v letech 2007 až 2013, která byla předložena v dubnu 2006 vládě ministerstvem průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“), by malí a střední podnikatelé v tomto období mohli na podporu svého podnikání získat z evropských fondů a státního rozpočtu až 130 miliard korun.

Na roky 2007 až 2009 by podle plánů MPO mělo být na podporu tuzemských podnikatelů k dispozici celkem 39 miliard korun, přičemž 33,3 miliardy korun má pocházet ze strukturálních fondů EU a 5,7 miliardy korun ze státního rozpočtu. S pomocí peněz ze strukturálních fondů chce MPO malým a středním podnikatelům například poskytovat přímé podpory formou záruk, zvýhodněných úvěrů či rizikového kapitálu. Podle MPO by díky evropským fondům se měla výrazně rozšířit infrastruktura pro rozvoj podnikání, jako jsou vědeckotechnické parky, podnikatelské inkubátory a klastry. Koncepce si kromě finanční podpory malých a středních podnikatelů klade za cíl také zjednodušení daňového systému a zakládání podniků a zlepšení vymahatelnosti práva. Celkem budou moci centrální i krajské úřady během sedmi let rozdělit zhruba 775 miliard korun z rozpočtu EU, k čemuž bude sloužit 24 různých operačních programů.

Čerpat ze strukturálních fondů a fondu soudržnosti EU může Česká republika od svého vstupu do Evropské unie. Do roku 2006 může vyčerpat zhruba 75 miliard korun. Do začátku března 2006 ale Česká republika ale využila jen 18% peněz ze strukturálních fondů EU pro léta 2004 - 2006.

Za rok 2005 stát mezi malé a střední podniky ze zpracovatelského průmyslu rozdělil v rámci několika podpůrných programů 4,2 miliardy korun. Celkem podporu ve formě dotace či zvýhodněného úvěru získá přes 3000 firem.

Dotace jsou poskytovány v rámci několika programů, které jsou zaměřeny na podporu výzkumu a vývoje, inovací a modernizace výrobních zařízení. Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

### 8.1.4. Nástupní programy

Nástupní programy jsou zaměřeny na podporu výzkumu a vývoje, inovací a modernizace výrobních zařízení. Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.

Podpora je poskytována formou dotací nebo zvýhodněných úvěrů. Celková výše podpory činí 4,2 miliardy korun. Podporu získá přes 3000 firem.





## 8. kapitola: Daň z příjmů fyzických osob ve vybraných státech Evropské unie

V návaznosti na předchozí kapitolu, která se týká směrnic a nařízení v oblasti přímých daní v Evropské unie stručně uvedu základní charakteristiku daní z příjmů fyzických osob vybraných členských států - Německa, Belgie a zejména ve Slovenské republice, kde se problematice daní z příjmů věnuji detailněji.

### 8.1. Daň z příjmů fyzických osob v Německu

#### 8.1.1. Subjekt daně

Subjektem daně jsou jednak rezidenti, kteří mají povinnost zdanit celosvětový příjem a dále nerezidenti, kteří zdaňují některé příjmy pouze ze zdrojů na území Německa.

#### 8.1.2. Objekt daně

Hospodářské skutečnosti, na jejichž základě je poplatníkům možno uložit daň jsou následující:

- Příjmy ze zemědělské výroby a lesního hospodářství
- Příjmy z živnostenského podnikání
- Příjmy z nezávislé činnosti
- Příjmy ze závislé činnosti
- Příjmy z kapitálového majetku
- Příjmy z pronájmu a z pachtu
- Ostatní příjmy (např. výživné)

Německý daňový systém připouští paušální výdaje pouze u podniků lesního hospodářství. Oproti české daňové úpravě připouští paušální výdaje i u příjmů ze závislé činnosti – tzv. zaměstnanecké paušály, dále u příjmů z kapitálového majetku a u ostatních pravidelných příjmů.

Za osvobozené příjmy se považují např. vyplacené pojistné v souvislosti s úrazem, vyplacené penzijní připojištění.

### 8.1.3. Odečitatelné položky

Od daňového základu si poplatník může odečíst odečitatelné položky jako např. 13 805 EUR zaplaceného výživného, některé dary, povinné platby zdravotního pojištění a platby sociálního pojištění (až do výše 12.000 EUR) i poměrně vysoké zvláštní výdaje (náklady), které však nelze zařadit mezi výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmů, jako např. náklady na vzdělání, na pomoc v domácnosti, výdaje spojené s nemocí (např. výdaje za pečovatelskou službu) a mimořádné výdaje, které často dosahují velmi vysokých částek.

### 8.1.4. Nezdánitelné částky

Každý poplatník si může uplatnit základní nezdanitelnou část základu daně, která je stanovena v jednotné výši 7.664 EUR (v případě manželů ve výši 15.239 EUR). Poplatníci mohou dále uplatnit nezdanitelné částky na dítě žijící s poplatníkem v domácnosti, přičemž částka činí na jedno dítě 1.824 EUR, v případě společného zdanění se částka zdvojnásobí. Dále je možno uplatnit nezdanitelnou částku za péči o dítě, jeho výchovu a vzdělání ve výši 1.080 EUR, v případě společného zdanění se částka rovněž zdvojnásobí.

### 8.1.5. Sazba daně

Sazba daně z příjmů fyzických osob je klouzavě progresivní. K dani je dále připočítáván tzv. solidární příspěvek ve výši 5,5%, který byl zaveden za účelem podpory financování nových spolkových zemí v bývalé NDR, např. v oblasti zdravotnictví, školství apod. Manželé si mohou stanovit, zda budou příjmy zdaňovat v systému společného zdanění či zda budou příjmy zdaňovat samostatně.

Roční zdanitelný příjem (EUR)	Mezní sazba (%)	Daň (EUR)
Do 7. 664	0	0
7.665 – 12.739	15,00 – 23,97	0 – 988
12.740 – 52.151	23,97 - 42	989-13.989
Nad 52.151	42	13.990



### 8.1.6. Správa daně

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, živnostníci si mohou zvolit hospodářský rok. Daňové přiznání je třeba podat do 31.5. následujícího zdaňovacího období. Zálohy jsou splatné k 10.3., 10.6., 10.9., 10.12.

## 8.2. Daň z příjmů fyzických osob v Belgii

### 8.2.1. Subjekt daně

Subjektem daně je obecně tzv. poplatník, tedy taková osoba, která je dle zákona povinna daň platit. Poplatníkem - fyzickou osobou jsou jednak rezidenti, pokud mají své bydliště či centrum svých ekonomických aktivit v Belgii. Za rezidenty jsou dále považovány osoby, které jsou registrovány v občanském registru a osoby vdané, resp. ženaté, pokud mají v Belgii domácnost. Rezidenti mají povinnost zdanit celosvětový příjem. Nerezidenti zdaňují příjmy pouze ze zdrojů na území Belgie.

### 8.2.2. Objekt daně

Hospodářské skutečnosti, na jejichž základě je poplatníkům možno uložit daň zákon rozděluje do následujících skupin:

- Příjem z nemovitého majetku
- Příjem z movitého majetku, včetně dividend, úroků a licenčních poplatků
- Příjem z podnikání
- Příjmy profesionálů
- Příjem ze zaměstnání
- Penze
- Ostatní příjmy

Podnikatelé mají možnost odečítat ve stanovené výši paušální výdaje.

Za osvobozené příjmy se považují např. úroky z některých vkladů.

### 8.2.3. Odečitatelné položky

Od daňového základu si poplatník může odečíst odečitatelné položky jako např. 80% výživného zaplaceného podle zákona, 80% výdajů na péči o dítě (do 3 let věku dítěte) a dále některé dary.

#### 8.2.4. Nezdánitelné částky

Každý poplatník si může uplatnit základní nezdánitelnou část základu daně, která je stanovena v jednotné výši 5.780 EUR (v případě např. samoživitelů je tato část zvýšena). Manželé si mohou uplatnit každý nezdánitelnou částku 4610 EUR. Poplatníci mohou dále uplatnit nezdánitelné částky na dítě žijící s poplatníkem v domácnosti, přičemž základní částka činí na jedno dítě 1 230 EUR. V případě, kdy poplatník žije v domácnosti s více dětmi, může uplatnit např. v případě 3 dětí 7 080 EUR.

#### 8.2.5. Sazba daně

Sazba daně z příjmů fyzických osob je klouzavě progresivní.

Zdanitelný příjem	Sazba daně v %
Do 7 100	25
7 100 – 10 100	30
10 100 – 16 830	40
16 830 – 30 840	45
Nad 30 840	50

Vzhledem k tomu, že v Belgii existuje čtyřúrovňová státní správa (národní, regionální, provinční, komunální), dochází ještě podle lokality ke zvýšení sazby daně o komunální příplatek v průměru o 7%.

#### 8.2.6. Správa daně

Pro fyzické osoby je zdaňovacím obdobím kalendářní rok. Poplatník má povinnost podat daňové přiznání do 30.6. následujícího roku po skončení zdaňovacího období. Daň je splatná do dvou měsíců od podání daňového přiznání.

### 8.3. Daň z příjmů fyzických osob ve Slovenské republice

#### 8.3.1. Daňová soustava Slovenské republiky



Daňová soustava Slovenské republiky je upravena v zákona č.366/1999 Zb.z. o daních z příjmů, zákona o dani z přidané hodnoty, pěti zákonů o spotřebních daních a zákona o místních daních a místním poplatku za odpady. Daňová soustava je tak po reformě tvořena těmito 9 daněmi:

- 1) Daň z přidané hodnoty
- 2) Daně spotřební, a to:
  - daň z lihu
  - daň z piva
  - daň z vína
  - daň z tabáku a tabákových výrobků
  - daň z minerálních olejů
- 3) Daně z příjmů, fyzických osob a právnických osob
- 4) Daň z nemovitostí
- 5) Daň z motorových vozidel

Ve Slovenské republice probíhá nyní, stejně jako v České republice, mimo řady dalších potřebných reforem, reforma řízení veřejných financí, která je však cílenější a efektivnější než české daňové reformy. Cílem daňové reformy je podpořit hospodářský růst, zpřehlednit, zjednodušit a sladit daňovou soustavu s právem Evropských společenství, omezit možnosti daňových úniků, vytvořit příznivé podnikatelské investiční prostředí pro jednotlivce i společnosti. Reforma spočívá na jednoduchých zásadách, a to na přesunu daňového břemena z přímých daní na daně nepřímé, zavedení nízkých daňových sazeb a eliminace řady výjimek, osvobození od daně a zvláštních režimů, dále zrušení progresivního zdaňování příjmů a zavedení rovné daně a snaha o odstranění dvojího zdanění příjmů. Počátkem roku 2004 nabyl účinnosti zákon, který diametrálně naše daňové soustavy rozlišil. Nejpodstatnější změnou je zavedení zejména tzv. jednotné lineární „rovné daně“ z příjmů fyzických i právnických osob. Rovná daň neznamená, že by všichni poplatníci platili stejně vysokou daň, nýbrž to, že sazba všech daní je stanovena jednotně - a to na 19% (z 25% u právnických osob a z 10%, 20%, 28%, 35% a 38% u fyzických osob). Před Slovenskem zavedli rovnou daň v Evropě např. Estonsko a ostatní baltské státy, Rusko a nyní o jejím zavedení uvažuje např. Německo či Polsko. Rovná daň je zároveň dosahuje vyššího stupně daňové spravedlnosti. Dle Ministerstva financí Slovenské republiky patří mezi největší výhody rovné daně to,

že si zachovává progresivní povahu efektivních sazeb daně, kterou platí jednotlivci s různou výší příjmů. Příjmy fyzických osob až do výše 1,6 násobku hranice životního minima jsou od daně osvobozené, pro osoby pod touto hranicí tak bude sazba daně nulová. Rovná daň má na mírně negativní vliv na osoby se středními příjmy, vysloveně pozitivní vliv má rovná daň pro osoby s vysokými příjmy. Rovná daň dále snižuje deformační účinky zdaňování příjmů fyzických osob a omezuje ekonomické překážky s tím spojené, mělo by tak dojít ke zvýšení produktivity práce, neboť rovná daň motivuje k vyšším pracovním výkonům a nepůsobí demotivačně. Novela dále radikálně zjednodušuje zdaňování příjmů fyzických osob omezením výjimek, odečitatelných položek, osvobozením od daně a speciálních režimů, zejména v oblasti sociální politiky. Vzhledem k tomu, že daňová reforma byla koordinována s reformou sociálního zabezpečení, penzijní, zdravotnictví byla většina odečítaných položek, výjimek a osvobození nahrazena cílenými opatřeními v odpovídajících oblastech politiky.

Z hlediska podnikatelů je třeba zmínit zrušení paušální daně a její nahrazení institutem paušálních výdajů.

Aby byly kompenzovány nižší příjmy do státní pokladny v důsledku zavedení rovné daně z příjmů, došlo i k reformě daně z přidané hodnoty. Původně existovala základní sazba DPH ve výši 20% a snižená ve výši 14%. Novelou byla základní sazba úplně zrušena, takže zůstala pouze jediná sazba, nově snižená na 19%.

Novela se dotkla i zákona o spotřebních daních, kde došlo ke zvýšení sazeb daně mírně nad minimální sazby požadované Evropskou Unií.

Daňová reforma se dotkla i daně z převodu a přechodu nemovitostí, darovací daně a daně dědické. Darovací a dědická daň byla s účinností od 1. ledna 2004 zrušena. Účinnost zrušení daně z převodu a přechodu nemovitostí byla stanovena o rok později – tj. k 1. lednu 2005.

### 8.3.2. Daň z příjmů fyzických osob

Zdaňování příjmů fyzických osob - podnikatelů bylo na Slovensku zavedeno v roce 1993. Nový zákon č. 595/2003 Z.z. zrušil paušální daň a zavedl možnost uplatnění tzv. paušálních výdajů, které se vztahují na poplatníky, kteří nejsou plátcí DPH a neuplatňují prokazatelné daňové výdaje. Výnos daně z příjmů fyzických osob



z podnikání byl v roce 2004 stanoven na 3,8 mld. SK; skutečný výnos však dosáhl hodnotu 4,7 mld. SK, tedy převýšil očekávaný výnos o 0,9 mld SK.

Díky provedným reformám se v roce 2004 podařilo snížit nezaměstnanost, vzrostla reálná mzda i hrubý domácí produkt (o 10% oproti roku 2003). Dle Světové banky Slovensko pro rok 2005 nabízí 18 nejlepších podmínek k podnikání ve světě a z členských zemí EU 9. nejlepší.

#### 8.3.2.1. Subjekt daně

Poplatníky daně jsou rezidenti, kteří mají neomezenou daňovou povinnost a nerezidenti, kteří mají omezenou daňovou povinnost. Zákon považuje za rezidenty osoby, které mají na území Slovenska trvalé bydliště, nebo se na území Slovenska zdržují více jak 183 dní v roce. Osoby, které se na území Slovenska zdržují více jak 183 dní v roce, ale za účelem studia či lékařské péče, nejsou považovány za rezidenty.

#### 8.3.2.2. Předmět daně

Předmětem daně jsou:

- příjmy ze závislé činnosti
- příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu
- příjmy z kapitálového majetku
- ostatní příjmy

Za příjmy z podnikání (§6) jsou považovány:

- Příjmy ze zemědělské činnosti, lesního a vodního hospodářství;
- Příjmy ze živností
- Příjmy z podnikání podle zvláštních zákonů
- Příjmy společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti

Základem daně je součet dílčích základů daně ze všech druhů příjmů.

Zákon vymezuje, jaké příjmy nejsou předmětem daně. Předmětem daně nejsou příjmy, které už předmětem zdanění byly a tím, že by byly považována za

předmět daně by byla porušena zásada jediného přímého zdanění. Jedná se např. o příjmy nabyté dědictvím či darováním, přijaté náhrady, úvěry a půjčky, vyplacené podíly na zisku po zdanění, dividendy a podobná plnění.

Od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje obytného domu nebo bytu, pokud nebyly zahrnuty v obchodním majetku, stipendia, příjmy z prodeje movitých věcí, pokud nebyly zahrnuty v obchodním majetku, výnosy ze státních dluhopisů Slovenské republiky.

Poplatník, který má příjmy z podnikání v zákoně uvedené může po splnění zákonných podmínek uplatnit výdaje ve výši 25% z celkového souhrnu příjmů a v případě příjmů z řemeslných živností může uplatnit výdaje až do výšky 60%. V této sumě jsou pak zahrnuty všechny daňové výdaje poplatníka, s výjimkou zaplaceného pojistného a příspěvků, které může poplatník uplatnit ve výdajích v prokázané výši. Po dobu uplatňování paušálních výdajů je poplatník povinen vést evidenci o příjmech v časovém sledu, o zásobách a o pohledávkách.

#### 8.3.2.3. Odečitatelné položky

Podnikatel si může snížit základ daně o daňovou ztrátu. Daňovou ztrátu či její část, kterou nemůže poplatník uplatnit ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla, si může podnikatel odečíst od úhrnu dílčích základů daně v bezprostředně následujících 5 zdaňovacích obdobích, po zdaňovacím období, v němž byla daňová ztráta vykázána.

#### 8.3.2.4. Nezdánitelné části základu daně, daňový bonus

Podnikatel si může snížit celkový základ daně o následující nezdánitelné části daně:

- částka ve výši 19,2 násobku životního minima platného k 1. lednu příslušného zdaňovacího období
- při splnění určitých zákonných podmínek částku ve výši 19,2 násobku životního minima platného k 1. lednu příslušného zdaňovacího období ročně na manželku žijící s poplatníkem v domácnosti
- příspěvky na doplňkové důchodové spoření
- další účelová spoření (v úhrnu lze odečíst s příspěvky dle předchozího bodu maximálně 12.000 SKK)



Podnikatel, který má příjmy ve výši šestinásobku minimální mzdy, může uplatnit tzv. daňový bonus dle §33 zákona ve výši 4.800 SKK ročně na každé vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti. Daňový bonus je možno uplatnit pouze do výše daňové povinnosti. V případě, že je daňová povinnost nižší než daňový bonus, je poplatník oprávněn požádat správce daně o vyplacení rozdílu.

#### 8.3.2.5. Sazba daně

Sazba daně z příjmů fyzických osob je jednotná a činí 19% ze základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně..

#### 8.3.2.6. Správa daně

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání musí poplatník podat nejpozději do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období. Na žádost poplatníka může správce daně tuto lhůtu prodloužit o 3 měsíce. Podnikatel musí platit zálohy podle výše poslední známé daňové povinnosti. Pokud poslední známá daňová povinnost byla nižší než 20.000 SKK poplatník zálohy neplatí. Pokud poslední známá daňová povinnost byla vyšší než 20.000 SKK a nižší než 500.000 SKK platí poplatník zálohy čtvrtletně ve výši  $\frac{1}{4}$  poslední známé daňové povinnosti (splatné vždy k poslednímu dni kalendářního čtvrtletí). V případě, že přesáhla 500.000 SKK, platí poplatník zálohy měsíčně ve výši  $\frac{1}{12}$  poslední známé daňové povinnosti (splatné vždy k poslednímu dni kalendářního měsíce). V odůvodněných případech může správce daně stanovit, na základě žádosti poplatníka, zálohy jinak.

Poplatník je oprávněn požádat správce daně do 30. dubna, aby částka do výše 2% z jeho zaplacené daně byla poukázána jím určené právnické osobě (např. občanskému sdružení, nadaci, neziskové organizaci). Jedná se o institut tzv. daňové asignace (§ 50 zákona).

## ZÁVĚR:

Daňové politika pro období do roku 2004 byla do značné míry předurčena úsilím České republiky o vstup do Evropské unie k 1. květnu 2004. Do tohoto data byla přijímána legislativní opatření harmonizující náš daňový systém s podmínkami ES. Nicméně i po vstupu naší republiky do Evropské unie jsou a budou přijímána harmonizační opatření. Harmonizace naší daňové legislativy se citelněji dotýká spíše daní nepřímých než přímých. Řada z těchto opatření je však potřebná a žádoucí i bez ohledu na členství v Evropské unii. V její legislativě i doporučeních se odráží zkušenosti a poznatky vyspělých evropských států, které zjednodušují spolupráci v otevřeném světě.

Po vstupu do EU se Česká republika přímo podílí na tvorbě společné evropské daňové politiky. Česká republika již v současné době není jen pasivním příjemcem evropské legislativy, ale je také jejím spoluvůrcem a k tomu musí mít svoji vlastní vizi o budoucím vývoji české i evropské daňové soustavy. Žádoucí by byl aktivnější přístup České republiky a hájení jejích národních specifik.

Česká republika je zemí s otevřenou ekonomikou a členským státem OECD. Je proto nanejvýš vhodné inspirovat se při hledání řešení ve společné zkušenosti těchto států. Navrhovaná řešení by měla odpovídat praxi ostatních zejména vyspělejších států. Reforma veřejných financí je v současné době největším sociálně ekonomickým problémem České republiky. Již řadu měsíců probíhají bouřlivé diskuse o reformních krocích v daňové politice. V souvislosti s volbami do Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky v červnu 2006 se diskuse staly ještě intenzivnějšími. Nejsilnější politická strana - Občanská demokratická strana (dále jen „ODS“) prosazovala ve svém volebním programu zejména zavedení rovné daně ve výši 15 %, a to jednak v oblasti daní z příjmů, tak v oblasti daně z přidané hodnoty. Zde se ODS patrně inspirovala slovenským příkladem, kde byla rovná daň v těchto daňových oblastech také zavedena. Slovenská rovná daň činí 19%, ODS jde v tomto směru ještě dále a navrhuje rovnou daň ve výši 15%. Zavedení rovné daně by pro živnostníky mělo znamenat snížení daňové zátěže a zároveň také zjednodušení administrativy. Koncept rovné daně počítá s určitou progresivitou zdanění, a to v důsledku zachování „státem zaručeného příjmu“, který má činit 6.000Kč na poplatníka, 6.000 Kč na manželku, která nemá žádné příjmy, 2.400 Kč na jedno



vyživované dítě (na dvě děti 6.000Kč, na tři děti 9.600Kč, na čtyři děti 12.000Kč a na pět dětí 13.200Kč). Koncept rovné daně sice počítá s určitou progresivitou zdanění, ale domnívám se, že příliš málo, a jako takový v sociálních poměrech České republiky zřejmě neobstojí. Domnívám se, že určitou míru solidarity je třeba zachovat. Proti zavedení rovné daně také svědčí to, že žádná ze západních demokratických zemí ji dosud nezavedla, i když např. Německo o jejím zavedení uvažuje. Vzhledem k tomu, že ostatní politické strany nejsou pro zavedení rovné daně, lze předpokládat, že se ODS v případě převzetí vlády bude muset ubírat jinou cestou ke snižování daňového zatížení.

ODS prosazuje podporu živnostníků také zrušením registračních pokladen a minimálního základu daně, zavedením ročních daňových prázdnin jednou za volební období, zvýšením limitu pro povinnou platbu daně z přidané hodnoty, paušální daň, daňově uznatelné výdaje na každé služební auto živnostníka (místo knihy jízd). Pro živnostníky s ročním obratem do 15.000.000 Kč přináší koncept rovné daně důležitou změnu, která spočívá v tom, že tyto osoby nebudou povinny odepisovat hmotný majetek a budou mít možnost uplatnit je jako daňové výdaje v roce pořízení.

Ke zjednodušení daňového systému by mělo dojít také zrušením daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí (zde je opět patrná inspirace nedávno provedenou slovenskou reformou) a daní z kapitálových příjmů a úroků. ODS dále slibuje snížení odvodů na sociální a zdravotní pojištění. ODS navrhuje tyto odvody u zaměstnavatele zrušit a zvýšit o tuto částku hrubou mzdu zaměstnance.

Dle mého názoru je koncept ODS pro živnostníky nejvýhodnější. Provedení navržených změn by nemělo být ani legislativně příliš náročné a jejich uvedení v život by tak mohlo být rychlé. Vše však záleží na tom, zda bude ODS schopna novely zákona o daních z příjmů a DPH v Parlamentu prosadit.

ČSSD je odpůrcem zavedení rovné daně a trvá na progresivní dani z příjmů. V oblasti DPH slibuje zachování snížené sazby u sociálně citlivých položek. Dále slibuje také snížení administrativy pro podnikatele při styku s úřady.

KDU-ČSL proklamuje zvýšení odečitatelných položek (100.000 Kč na poplatníka, 30.000 Kč na manželku, 30.000 Kč na rodinu s dětmi) a jejich rozšíření o některé nové (např. odpočet na dopravu do zaměstnání), daňových slev (např. slevy na dani 7.000,- Kč na každé dítě), snížení váhy přímých daní. Dále láká na efektivní daňovou sazbu v rozmezí 0 - 25%. Stejně jako ČSSD trvá na zachování progresivní

daně z příjmů. V oblasti DPH navrhuje sblížení sazeb – 9% by činila snížená sazba, 18% základní sazba.

Strana zelených má za hlavní cíl zavedení ekologické daně, která v České republice stále ještě nebyla zavedena, ačkoliv by dle zákona o soustavě daní měla tvořit její součást. Dalším cílem této strany je zjednodušení daňové soustavy, přesun zdanění směrem k nempřímým daním a společné zdanění celé domácnosti.

KSČM počítá stejně s progresivní daní z příjmů, se zvláštním zdaněním luxusního a neproduktivního majetku – tzv. milionářskou daní.

Z podnětu Mgr. Bohuslava Sobotky (před červnovými volbami v roce 2006 zastával funkci ministra financí) byla zřízena expertní skupinu z důvodu vytvoření nového zákona o daních z příjmů. Cílem této skupiny bylo vypracování věcného návrhu zákona obsahující řešení problematiky zdanění příjmů a majetku, jenž by měl zjednodušil zákon o daních z příjmů, snížil administrativní náklady správce daně i náklady daňových poplatníků, a to bez negativních dopadů na příjmy veřejných rozpočtů. Nový zákon by měl dále podpořit ekonomický růst České republiky a přispět k přílivu přímých investic do české ekonomiky

Skupina měla vymezit z hlediska obsahu pojmy jako základní zásady zdanění příjmů a majetku, předmět daně, definici poplatníka, daňový základ, výjimky, odčitatelné položky, daňové zvýhodnění a osvobození, daňové sazby, vliv na státní rozpočet, ustanovení o vztazích s mezinárodním prvkem, ustanovení pro vybírání daně, daňové ošetření rezerv a opravných položek.

Dle návrhu reformy veřejných financí by se změny měly dotknou také procesní oblasti, která by měla být zastřešena novou procesní úpravou, tzv. daňovým řádem.

Nový zákon o majetkových přiznáních by měl stanovit povinnost pro osoby, které zakoupí registrovaný majetek (automobily, lodě, letadla, nemovitosti a obchodní podíly) v ceně přesahujících stanovenou mez, podat přiznání o nabytí takového majetku. Bude prozkoumán vztah dosud deklarovaných příjmů a ceny nově nabytého majetku a v případě, že cena bude v nepoměru k příjmům či poplatník přiznání o nabytí majetku nepodá, zahájí správce daně vůči poplatníkovi řízení o přiznání původu příjmů. To následně umožní zpřísnění postihu závažné daňové nekázně, potažmo i závažné majetkové trestné činnosti.



K zamezení daňovým podvodům s fiktivními plněními hrazenými „v hotovosti“ byl přijat zákon č. 254/2004Sb., o omezení plateb v hotovosti (s hranicí 500 tisíc Kč). Bude předložen nový zákon o mezinárodní spolupráci při vymáhání daňových pohledávek, který bude upravovat spolupráci v této oblasti podle aktuální směrnice EU.

Z hlediska živnostenského zákona došlo v první polovině roku 2006 ke schválení vládní novely živnostenského zákona, která by značně zjednodušila registraci podnikatelů. Podle navržené vládní novely by podnikatelům při zahájení i průběhu činnosti stačil na všechny nutné úkony jeden úřad tzv. centrální registrační místo a jeden formulář. Nyní musí podnikatel navštívit nejméně tři úřady a vyplnit až osm formulářů. Novela je založena na systému, kdy státní instituce nesmí a nebude požadovat po podnikateli informaci, která již v databázi nějaké státní instituce existuje.

Centrální registrační místa (CRM) budou podle novely sídlit na živnostenských úřadech. Prostřednictvím těchto míst bude možné provést vedle vlastního oznámení živnosti také daňovou registraci a oznámení České správě sociálního zabezpečení, úřadům práce a pravděpodobně i příslušné zdravotní pojišťovně.

Při propojení informačních systémů a databází jednotlivých úřadů bude stěžejní nový Registr živnostenského podnikání.

Zmíněná novela je součástí projektu označovaného zkratkou ZAP (čili zjednodušení administrativních postupů při zahájení a v průběhu podnikání). Nová právní úprava by měla zásadně usnadnit podnikatelům jednak zahájení podnikatelské činnosti, ale i provádění změn v registraci v průběhu podnikání. Jedna z podstatnějších navržených změn se týká všeobecných podmínek provozování živnosti uvedených v § 6 odst. 1 živnostenského zákona, kde je navrženo upuštění od předkládání dokladu týkajícího se daňových nedoplatků a nedoplatků na platbách pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. V návaznosti na toto je do § 6 vložen nový odstavec 3, který upravuje způsoby prokázání tzv. bezdlužnosti (potvrzení příslušného orgánu státní správy, možnost živnostenského úřadu ověřit si danou skutečnost u příslušného orgánu státní správy nebo v příslušném informačním systému veřejné správy – čili v registru dlužníků, jehož vznik se předpokládá). Nově se do § 6 odst. 1 zařadilo i ustanovení o bezdlužnosti v oblasti pojistného na veřejném zdravotním pojištění. Nebude však

třeba předkládat žádné potvrzení, postačit by mělo doložení stavu formou čestného prohlášení.

Navrženy jsou i změny ve způsobu prokazování bezúhonnost. Fyzické osoby z třetích zemí by již nemuseli bezúhonnost dokládat i dokladem ze států dlouhodobého pobytu (pokud se tam zdržovali více než tři měsíce nepřetržitě) v posledních třech letech.

Zajímavý je i návrh zrušit povinnost ustanovovat odpovědného zástupce v případě volných živností pro právnické osoby, čímž by došlo ke sjednocení právní úpravy pro právnické a fyzické osoby. U odpovědného zástupce se ruší omezení možnosti vykonávat tuto funkci osobě, které bylo její živnostenské oprávnění zrušeno z důvodu neprovozování živnosti po dobu delší než 4 roky.

Praktické je ustanovení, které se týká prokazování právního důvodu pro užívání prostor, ve kterých má podnikatel místo podnikání. Dle navrhovaného znění je dostačující písemné prohlášení vlastníka nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru, kde jsou prostory umístěny, že s umístěním souhlasí. Nové znění navazuje na novou úpravou obsaženou v § 37 odst. 2 obchodním zákoníku.

Domnívám se, že současný daňový systém je příliš složitý, měl by být jednodušší. Současná daňová soustava i správa obsahují mnoho ustanovení a postupů, které jsou pro běžného poplatníka nepřehledné a orientace v nich je značně složitá. Cílem reforem by mělo být proto zjednodušování všude tam, kde to je možné a žádoucí. Zjednodušit je třeba i daňová přiznání, která jsou v současné době nepřehledná a jejich vyplnění je pro poplatníky velmi náročné, takže pro většinu živnostníků je pomoc daňových poradců při vyplňování daňových přiznání takřka nezbytná.

Další opatření, která by byla vhodná učinit, by se dle mého názoru měla týkat daňových úniků. Snaha vyhýbat se daním je asi stejně stará jako daně samy. Daňové úniky jednak znamenají snížení příjmů veřejných rozpočtů a jednak omezují daňovou spravedlnost. Úkolem daňové správy i daňové legislativy je daňové úniky minimalizovat. K tomu by měla přispět jak efektivnější a modernější daňová a celní správa, tak jednodušší legislativa. Dalším nástrojem je taková konstrukce daní, která by rozšířila jejich základ a snížila sazbu, což by omezilo výhody z daňových úniků. Další cestou je přijetí takových legislativních opatření, která by umožnila daňové správě účinněji než dosud daňové úniky odhalovat. Omezení daňových úniků



příspěje k posílení daňové spravedlnosti, zejména k omezení nerovností daných tím, že jeden daňový subjekt své povinnosti řádně plní, zatímco jiný se ve srovnatelné situaci svým povinnostem vyhýbá a daně neplatí.<sup>47</sup>

<sup>47</sup> Kořínek, M. : Obrysy daňové reformy v ČR, DHK č. 8, ročník 11, 2003

## Příloha č. 1:

### Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1.1.2006

	Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)
1	Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.
2	Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.
3	Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.
4	Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.
5	Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.
6	Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.
7	Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.
8	Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.
9	Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.
10	Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.
11	Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.
12	Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.
13	Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.
14	Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.
15	Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.
16	Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.
17	Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.
18	Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.
19	Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.
20	Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.
21	Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.
22	JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.
23	SFRJ (bývalá Jugoslávie)	17.04.1983	99/1983 Sb.
24	Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.
25	Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.
26	Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.
27	KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.



28	Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.
29	Kypr	30.12.1980	30/1981 Sb.
30	Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.
31	Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.
32	Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.
33	Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.
34	Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.
35	Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.
36	Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.
37	Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.
38	Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.
39	Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.
40	Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.
41	Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.
42	Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.
43	Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.
44	Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.
45	Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.
46	Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.
47	Rakousko	12.02.1979	48/1979 Sb.
48	Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.
49	Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.
50	Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.
51	SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.
52	Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.
53	Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.
54	Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.
55	Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.
56	Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.
57	Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.
58	Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.
59	Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.
60	Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.
61	Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.
62	Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.
63	Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.
64	USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.

65	Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.
66	Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irsku)	20.12.1991	89/1992 Sb.
67	Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.
68	Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.



## **Příloha č. 2:**

### **Summary of the legislation framework of the personal income tax**

As my rigorous work is concerned to personal income tax – traders I have briefly summed up the most important principles of taxation of such persons also in English language.

The personal income tax belongs to direct taxes. The legislation framework of income taxes is all laid down in the Act No. 586/1992 Coll., on Income Taxes, as amended (hereinafter referred to as the „Act“).

#### **Subject of the income tax:**

Subject of the income tax are all individuals (natural persons), residing in the territory of the Czech Republic or usually dwelling there. Payers usually dwelling in the Czech Republic are persons usually staying in the Czech Republic for at least 183 in the relevant calendar year, regardless of whether in one sequence or in several periods of the year; each commenced day of the stay shall be included in the period of 183 days mentioned above. Those payers are „residents“ and they are liable to pay the income tax from incomes generated from sources in the Czech Republic and also incomes generated from sources abroad

The remaining taxpayers, who are called “non residents”, are liable to pay the income tax only on income arising solely from the sources in the Czech Republic. Payers who are staying in the territory of the Czech Republic more than 183 days within one calendar year are considered as non - residents, if the purpose of their stay is education or medical treatment.

To avoid double taxation on the same income many international treaties banning double taxation have been concluded by the Czech Republic and member states of EU and also other third countries. Section 37 of the Act stipulates that the provisions of the Law shall apply, unless an international treaty binding upon the Czech Republic stipulates otherwise.

## **Object of the income tax**

The objects of the income tax are following incomes:

- 1) income from dependent activity (employment - i.e., wage, salary or consideration for work) and functional benefits (remunerations for the execution of an office);
- 2) income from business activity and other independent gainful activity (self-employment activities);
- 3) income from capital assets;
- 4) income from rentals and leases;
- 5) other income.

Income from business activity and other independent gainful activity includes the following:

- 1) income from agricultural production, forestry and water management;
- 2) income from a trade license;
- 3) income from other business activity pursuant to statutory provisions ;
- 4) shares on profit payable to partners in public limited companies and general partners in limited partnerships.

The Acts stipulates what is not liable to tax – such as incomes acquired by the acquisition of shares and participation certificates according to the special legal regulation; incomes from inheritance, donations, credits and loans, incomes from extending or restricting of the common assets of the married couples.

## **Exemption from taxes**

Some incomes, which are objects of the income tax, are exempted from tax duty. The list of such incomes stipulated by the Act is quite long, therefore I will mention just few of them – incomes from sale of movable property, in certain case also of immovable property; income from sale of securities in case that the period between acquisition and sale exceeds 6 months; interests from deposits from building saving products etc.



## Tax Base

Tax base shall be the amount, by which a taxpayer's income in the relevant taxable period, exceeds the documented expenditures he incurs in order to generate, assure and maintain such income. In case the expenditures exceed the types of incomes pursuant to section 7 and 9 the result is regarded as a loss. The loss or part of it may be deducted by the taxpayer from the sum of the partial tax bases in 5 consequent tax periods.

In case that the taxpayer has concurrently two or more of the types of incomes, the tax base is calculated as sum of the partial tax bases.

The tax period for self-employers is one calendar year or they might choose the business year.

By the amendment no. 492/2000Coll. of the Act new provisions (Section 7a Tax in the form of a Lump sum) regarding the lump – sum tax was added. The purpose of such provision is to simplify the calculation of the tax for to self employed. The self employed has to fulfill stipulated conditions if he aims to use the lump – sum tax (such as sort of incomes, carrying business without cooperative person etc.)

Exempted incomes and incomes, for which is under provisions of the Act, liable to a special rate of tax (section 36) calculated on separate tax base. The tax base shall further exclude such types of income for which a separate tax base is computed and to which a tax rate pursuant to section 16(2) applies.

Minimum tax base for some classes of self-employers, and an ensuing minimum tax, has been prescribed into the Act as of 1 January 2004.

The minimum tax must be paid by self-employers generating their income from agricultural production, forestry and water management, from trade license, from other business activities conducted under special rules or regulations (even if they declare loss).

When filing tax return for the taxable period of 2004, the minimum tax base shall amount to CZK 101,000 and the resulting tax shall amount to CZK 9,400.

The minimum tax base shall not be reduced by items deductible from the tax base, as specified in Section 34.

If the self-employer does not claim the documented expenditures he will claim lump sums of costs. Lump sums of costs has been raised considerably by the

amendment of the Act No. 545/2005 Coll.: Agriculture industry – 80 % of incomes (formerly 50%), Craft and trade industry – 60 % of incomes (formerly 25 %), Free professions (attorneys, doctors etc.) – 40 % of incomes (formerly 25 %), Royalty incomes – 40 % of incomes (formerly 30 %), Rent incomes – 30 % of incomes (formerly 20 %). Taxpayers were allowed to apply this lump sums of costs firstly for the tax period of year 2005. If the taxpayer applies lump sums of costs all expenditures are included in this sum, beyond social security contributions, which are deductible in documented height.

The Act stipulates special rules when computing the income of co-owner (§11), of participant in an association, which is not a legal entity (§12) and collaborating individuals (§13).

By the amendment of the Act a new possibility has been given for taxpayers who are married. The married couples that support at least one child the Act, Section 13a ("Tax Calculated on Spouse's Joint Tax Base") enables to use a possibility to count common taxation of the spouses in accordance in taxable period firstly for year 2005. This Act in specific circumstances particularly in case when one of the spouses does not have taxable incomes or the incomes both persons are perceptibly different, it can significantly reduce their tax duty. The married couple can divide the joint tax base between them (each person a half of tax base after claiming of non-taxable benefits in case of fulfillment of the conditions for their claiming).

Before taxation, each taxpayer is allowed to reduce the tax base by the several tax allowances („non-taxable portion of the tax base“ Section 15) amounts such as donations for the purposes of public benefit (the sum of the donations has to exceed 2% of the tax base or is at least CZK 1.000; maximum level is set up to 10% of the tax base), contributions to additional old-age insurance, amount of interests paid in the taxable period for advance from building saving products and from mortgage credit, contributions to a trade union organization.

The tax base is then lowered by the deductible items from the tax base (Section 34) such as the tax loss, 30% of the expenses incurred on the training of pupils of intermediate schools and training colleges, 100% of the research and development expenditures.



## The Tax Rate

The tax from the tax base reduced by the non-taxable portion of the tax base (Section 15) and by tax base deductibles (Section 34) rounded up to CZK hundreds shall amount to the following:

Tax Base	Tax
0 – 121 200 CZK	12%
121 200 CZK – 218 400 CZK	14 544 CZK + 19 % of base in excess of 121 200 CZK
218 400 CZK – 331 200 CZK	33 012 CZK + 25 % of base in excess of 218 400 CZK
331 200 CZK and more	61 212 CZK + 32 % of base in excess of 331 200 CZK

It is possible to lower the calculated tax to the taxpayers who employ handicapped employees by the tax relief. The tax relief is differentiated according to the level of the handicap (CZK 18 000 for every disabled employee, CZK 60 000 for every severely handicapped employee). Another type of tax relief is investment incentives under the Investment Incentives Act and tax relief for taxpayers using registration cashier. The calculated tax may be further lowered especially by the amount of CZK 7 200, - per payer; 4 200,- per spouse living in common - law marriage with the tax payer and not having taxable incomes. As of January 1, 2006 another possibility has been given to the taxpayers maintaining child living with him in one household ("tax benefit"). The self-employed has a right to apply the tax allowance in amount of CZK 6 000 per annum for each dependent child. A taxpayer may claim a tax benefit, a tax bonus or both tax benefit and tax bonus.

## **Tax return for natural persons income tax**

Every citizen whose annual income subject to personal income tax exceeded CZK 15,000, unless the income is exempted from tax or unless the tax on income is collected by means of a withholding in a special tax rate must pay the tax. The tax return must be also filed by citizens whose annual income subject to natural persons income tax did not exceed CZK 15,000 but who declares tax loss.

A self-employed person must prepay taxes that will be offset on making an annual tax return. The advances are determined on the basis of the previous year's tax return. In the case of a new business, the prepayments are calculated on the basis of estimates made by the owner of the business.

The tax return is filed at the local Finance Office by 31 March of the relevant year (or by 30 June of the relevant year, if the blank forms of the tax return are filled in by a tax advisor).



### Příloha č. 3:

**Praktický příklad řešení výpočtu daně z příjmu fyzických osob (zaměřen na příjmy z živnostenského podnikání), včetně zpracování daňového přiznání uvedeného příkladu.**

Živnostnice Klára Novotná (dále jen „K.N.“) dosáhla v roce 2005 **příjmy z:**  
Živnostenského podnikání ve výši 650.000,- (uplatní výdaje paušálem 60% (řemeslná živnost – holičství, kadeřnictví) + uplatní v prokázané výši pojistné na sociální zabezpečení a příspěvky na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění); příjmy rozděluje po celé zdaňovací období roku 2005 na spolupracující osobu – druha, žijícího s K.N. v domácnosti (30%)  
Příjmy z kapitálového majetku podle § 8ZDP – nezdáněné úroky ve výši 320,-Kč (úrok z běžného účtu)  
Příjmy z pronájmu bytu ve výši 72.000,- uplatnila výdaje paušálem (30%)

#### **Nezdanitelná část základu daně:**

K.N. uplatnila:

- základní odpočet na poplatníka ve výši 38.040Kč
- zaplacený příspěvek na penzijní připojištění ve výši 18.000 na rok 2005 (splňuje zákonem stanovené podmínky). Lze uznat dle § 15 odst. 9 ZDP po snížení o 6.000 Kč částku 12.000Kč
- zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění v roce 2005 ve výši 18.000; odpočet lze uznat pouze do výše 12.000Kč
- na základě darovací smlouvy převedla bezhotovostně (prokázala výpisem z účtu) tenisovému klubu dar ve výši 10.000Kč na aktivity tenisového klubu

#### **Daňové zvýhodnění:**

- vyživuje jedno studující dítě (syn Matěj) žijící s ní v domácnosti – student na gymnáziu

### Sleva na dani:

K.N. zaměstnává po celou dobu roku 2005 jako recepční zaměstnankyni se zdravotním postižením (tj. sleva 18 000 Kč) – pracovní smlouva na dobu neurčitou; pracovní úvazek na 40 hodin týdně; jiného zaměstnance nemá

Pořízení registrační pokladny – uplatňuje slevu na dani ve výši 4.270,-Kč z pořizovací ceny



Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

CZ6362261576

02 Rodné číslo

636226/1576

Ótisk prezentačního razítka finančního úřadu

03 DAP<sup>1)</sup>

řádné

opravné

dodatečné

Důvody pro podání dodatečného DAP zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu DAP<sup>1)</sup>

prohlášení

zrušení

úmrť

Datum

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování, která byla podána správcí daně před uplynutím neprodoužené lhůty<sup>1)</sup>

ano

ne

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem<sup>1)</sup>

ano

ne

05b V DAP je uplatňováno společné zdanění manželů podle § 13a zákona<sup>1)</sup>

ano

ne

## PŘIZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)

za zdaňovací období (kalendářní rok) 2005 nebo jeho část<sup>2)</sup> od  do

dále jen „DAP“

### 1. ODDÍL - Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Novotná <sup>1</sup>	07 Rodné příjmení Novotná <sup>1</sup>	08 Jméno Klára
09 Titul	10 Státní příslušnost CZ	11 Číslo pasu

Adresa bydliště (trvalého pobytu) v den podání DAP

12 Obec PRAHA 2	13 Ulice / část obce Rozsuhova <sup>1</sup>	14 Číslo popisné / orientační 1/2	
15 PSČ 12000	16 Telefon / mobilní telefon 123 456 789	17 Fax / e-mail 987654321 novotna@seznam.cz	18 Stát CZ

Adresa bydliště (trvalého pobytu) k poslednímu dni kalendářního roku, za který se daň vyměřuje

Řádky 19 až 22 vyplňte pouze v případě, že adresa k poslednímu dni kalendářního roku, za který se DAP podává, je rozdílná od adresy v den podání DAP.

19 Obec	20 Ulice / část obce	21 Číslo popisné / orientační	22 PSČ
---------	----------------------	-------------------------------	--------

Adresa pobytu na území České republiky, kde se poplatník obvykle ve zdaňovacím období zdržoval

Řádky 23 až 28 vyplňte pouze v případě, že nemáte bydliště (trvalý pobyt) na území České republiky.

23 Obec	24 Ulice / část obce	25 Číslo popisné / orientační
26 PSČ	27 Telefon / mobilní telefon	28 Fax / e-mail

29 Kód státu - vyplni jen daňový nerezident

29a Výše celosvětových příjmů  Kč

30 Spojení se zahraničními osobami<sup>1)</sup> ano  ne

2. ODDÍL - Základ daně, ztráta

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 zákona)

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů		
32 Úhrn pojistného		
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 – ř. 32 – ř. 33)	0	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí snížený o pojistné		

2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	0	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	161 000	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona	320	
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)	50 400	
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)		
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40). Kladnou hodnotu řádku lze dále použít pro odečet ztráty podle § 34 odst. 1 zákona	211 720	
42 Základ daně (ř. 36 + kladná hodnota z ř. 41)	211 720	
43 Minimální základ daně	Počet měsíců	Počet měsíců
	12	107 300
44 Uplatňovaná výše ztráty - vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44) popřípadě minimální základ daně (ř. 43)	211 720	

3. ODDÍL - Nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem

Tab. č. 1

ÚDAJE O STAROBNÍM DŮCHODU			
Pobíral-li jste k 1. 1. zdaňovacího období starobní důchod ze sociálního zabezpečení uveďte jeho roční výši pouze v případě, uplatňujete-li nezdanitelnou část základu daně			(Kč)
ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)			
Příjmení, jméno, titul		Rodné číslo	
Částka podle § 15	Počet měsíců		Počet měsíců
46 Odst. 1 písm. a) zákona (základní nezdanitelná částka)		38 040	
47a) Odst. 1 písm. b) zákona (na manželku/manžela)		0	
47b) Odst. 1 písm. b) zákona (na manželku/manžela, který/kteřa je držitelem ZTP/P)		0	
48 Odst. 1 písm. c) zákona (na poživatele část. invalidního důchodu)		0	
49 Odst. 1 písm. d) zákona (na poživatele plného invalidního důchodu)		0	
50 Odst. 1 písm. e) zákona (na držitele průkazu ZTP/P)		0	
51 Odst. 1 písm. f) zákona (studium)		0	
52 Odst. 5 zákona (hodnota daru/darů)		10 000	
53 Odst. 7 a 8 zákona (odečet úroků)			
54 Odst. 9 zákona (penzijní připojištění)		12 000	
55 Odst. 10 zákona (životní pojištění)		12 000	
56 Odst. 11 zákona (odborové příspěvky)			
57 § 34 odst. 3 zákona (výuka)			
58 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)			
59 Další částky			



60	Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47a + ř. 47b + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 53 + ř. 54 + ř. 55 + ř. 56 + ř. 57 + ř. 58 + ř. 59)	72 040	
61	Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 60) nebo údaj z ř. 526 přílohy č. 5 DAP	139 680	
62	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	139 600	
63	Daň podle § 16 odst. 1 zákona	22 460	

#### 4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta

64	Daň podle § 16 odst. 1 zákona (ř. 63) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	190	
65	Daň ze samostatného základu daně podle § 16 odst. 2 zákona (ř. 418 přílohy č. 4 DAP)	0	
66	Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 64 + ř. 65)	190	
67	Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus	0	

#### 5. ODDÍL - Dodatečné DAP

68	Poslední známá daňová povinnost - daň podle § 16 zákona		
69	Zjištěná daňová povinnost podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ř. 66)	0	
70	Rozdíl řádků (ř. 69 – ř. 68) : zvýšení (+) částka daně se zvyšuje, snížení (-) částka daně se snižuje	0	
71	Poslední známá daňová povinnost - daňová ztráta podle § 5 zákona		
72	Zjištěná ztráta podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (ř. 67)	0	
73	Rozdíl řádků (ř. 72 – ř. 71) : zvýšení (+) - daňová ztráta se zvyšuje, snížení (-) daňová ztráta se snižuje	0	

Tab. č. 2

#### 6. ODDÍL - Uplatnění daňového zvýhodnění a placení daně

	Příjmení a jméno	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
	1	2	3	4
1	Novotný Matěj	850101/0005	12	0
2				
3				
4				
	Celkem		12	0

74	Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	6 000	
75	Sleva na daní (uplatněná maximálně do výše daně na ř. 66)	190	
76	Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 66 – ř. 75)	0	

77	Daňový bonus (ř. 74 – ř. 75)	5 810	
78	Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona	0	
79	Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 77 – ř. 78)	5 810	

80	Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (po případné slevě na daní)		
81	Na zbývajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem		
82	Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona		
83	Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona		
84	Sražená daň podle § 38f odst. 10 zákona		
85	Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 5 zákona		
86	Zbývá doplatit (ř. 76 – ř. 79 – ř. 80 – ř. 81 – ř. 82 – ř. 83 – ř. 84 – ř. 85) : (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více	- 5 810	

**PŘÍLOHY DAP:**

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 - „Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)“	1
Příloha č. 2 - „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	1
Příloha č. 3 - „Výpočet daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období (§ 14 zákona), daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona) a daně po slevě (§ 35 zákona)“ včetně Samostatných listů 4. oddílu	1
Příloha č. 4 - „Výpočet daně ze samostatného základu daně podle § 16 odst. 2 zákona“	0
Příloha č. 5 - „Výpočet společného základu daně manželů podle § 13a zákona“	0
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	0
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	0
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	0
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění	1
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	1
Další přílohy výše neuvedené	4
Počet listů příloh celkem	9

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO DAP JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ**

V Praze dne 31.3.2006

Klára Kouřková  
Podpis poplatníka (zástupce)

**ÚDAJE O ZÁSTUPCI**

Příjmení a jméno		Titul	Telefon / mobilní telefon
Adresa - obec	PSC	Ulice / část obce	Číslo popisné / orientační

Pokud DAP zpracovává daňový poradce, uveďte dále evidenční číslo osvědčení

**VYPLNÍ FINANČNÍ ÚŘAD**

Za finanční úřad přiznanou daňovou povinnost a ztrátu vyměřil)  - dodatečně vyměřil)  podle § 46 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb.,

o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dne  ke dni

Podpis odpovědného pracovníka

**ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB**

Podle ust. § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:

1. přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ..... 5810 ..... Kč.

Přeplatek zašlete na adresu: Kozmáňova 1/2, Praha 2, 12000

Přeplatek vraťte na účet vedený u ..... č. ....

kód banky ..... specifický symbol .....

2. přeplatku na dani z příjmů fyzických osob v důsledku postupu podle § 13a zákona ve výši ..... Kč.

Přeplatek převedte na účet vedený u Finančního úřadu ..... č. 721- .....

kód banky 0710, variabilní symbol (rodné číslo) .....

V Praze 2 dne 31.3.2006 Podpis poplatníka (zástupce) Klára Kouřková

**VYPLNÍ FINANČNÍ ÚŘAD**

Otisk prezentačního razítka finančního úřadu

<sup>1)</sup> Označte křížkem odpovídající variantu

<sup>2)</sup> Údaj za část zdaňovacího období vyplňte, pouze máte-li kód rozlišení typu přiznání „Prohlášení konkursu“ nebo „Zrušení konkursu“ nebo „Úmrtí“ a dále v případech uvedených v § 40 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů



# PŘÍLOHA č. 1

je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob  
za zdaňovací období 2005 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 12 (dále jen „DAP“)

Rodné číslo: **636226/1576**

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazatelé ve smyslu ustanovení § 46a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa.

## Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)

### 1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Vedu daňovou evidenci <sup>1)</sup>		Vedu účetnictví <sup>1)</sup>		Uplatňuji výdaje procentem z příjmů <sup>1)</sup>	X
-------------------------------------	--	-------------------------------	--	---	---

	poplatník	finanční úřad
101 Příjmy podle § 7 zákona	650 000	
102 Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	390 000	
103 Pojistné	21 000	
104 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 – ř. 102 – ř. 103) nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	239 000	
105 Úhm částek podle § 5, § 23 a ostatní úpravy podle zákona zvyšující – uveďte úhm částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	0	
106 Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující – uveďte úhm částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	0	
107 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona	195 000	
108 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona	117 000	
109 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona		
110 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona		
111 Zbývající část příjmů za více zdaňovacích období snižená o zbývající část výdajů připadající na příjmy za více zdaňovacích období podle § 14 zákona		
112 Váš podíl jako společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti. Vykáže-li společnost ztrátu, označte svůj podíl znaménkem minus (-)		
113 Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů dle § 7 zákona (ř. 104 + ř. 105 – – ř. 106 – ř. 107 + ř. 108 + ř. 109 – ř. 110 – ř. 111 + ř. 112)	161 000	

### 2. Doplnující údaje (§ 7 zákona)

#### A. Údaje o obratu a odpisech

Roční úhm čistého obratu

Uplatněné odpisy celkem

Z toho odpisy nemovitostí

650 000

0

0

#### B. Hlavní (převažující) činnost

Název činnosti

Kód klasifikace OKEČ

Holičství, kadeřnictví	
------------------------	--

#### C. Údaje o podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

Datum zahájení činnosti Datum přerušeni činnosti Datum ukončení činnosti Datum obnovení činnosti Počet měsíců činnosti

--	--	--	--	--

**D. Tabulka pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle § 7b zákona**

Vyplňte pouze v případě, vedete-li daňovou evidenci podle § 7b zákona. Údaje, prosím, vyplňte v celých korunách.

	Na začátku zdaňovacího období	Na konci zdaňovacího období
1. Dlouhodobý hmotný majetek		
2. Peněžní prostředky v hotovosti*)		
3. Peněžní prostředky na bankovních účtech*)		
4. Zásoby		
5. Pohledávky včetně poskytnutých úvěrů a půjček		
6. Ostatní majetek*)		
7. Závazky včetně přijatých úvěrů a půjček		
8. Rezervy		

9. Mzdy 

\*) označené údaje jsou nepovinné

**E. Úpravy podle § 5, § 23 zákona <sup>2)</sup>**

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona <b>zvýšující</b> výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona <b>snižující</b> výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

**F. Údaje o účastnících sdružení <sup>2)</sup>**

Jste-li účastník sdružení, které není právnickou osobou, vyplňte údaje o ostatních členech sdružení					
	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech v %	Podíl na výdajích v %
1.					
2.					
3.					

**G. Údaje o spolupracující osobě <sup>2)</sup>**

Jste-li osoba, která rozděljuje příjmy a výdaje podle § 13 zákona, uveďte údaje o spolupracující osobě				
	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.	Lukaš	Švoboda	626703120600	30,000
2.				

**H. Údaje o osobě, která rozděljuje příjmy a výdaje**

Jste-li spolupracující osoba podle § 13 zákona, uveďte údaje o osobě, která na Vás rozdělila příjmy a výdaje				
	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				

**I. Údaje o veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti <sup>2)</sup>**

Daňové identifikační číslo veřejné obchodní společnosti, kde jste společníkem, nebo komanditní společnosti, kde jste komplementářem, a výše Vašeho podílu v procentech	DIČ	%

<sup>1)</sup> Z předtisknutých možností v rámečku vyberte odpovídající variantu a označte křížkem<sup>2)</sup> Údaje, pro které nedostačuje vyhrazené místo, uveďte na volný list a přiložte k tiskopisu



## PŘÍLOHA č. 2

Rodné číslo: 63 6226 / 1576

Je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 12 (dále jen „DAP“)

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazatelé ve smyslu ustanovení § 46a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa.

### Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

#### 1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy ze zdrojů v zahraničí

Uplatňuji výdaje procentem z příjmů <sup>1)</sup>	<b>X</b>	Dosáhl jsem příjmů ze společného jmění manželů <sup>1)</sup>
---	----------	--

	poplatník	finanční úřad
201 Příjmy podle § 9 zákona	72 000	
202 Výdaje podle § 9 zákona	21 600	
203 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 201 – ř. 202) nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	50 400	
204 Úhrn částek podle § 5, § 23 a ostatní úpravy podle zákona zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
205 Úhrn částek podle § 5, § 23 a ostatní úpravy podle zákona snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
206 Dílčí základ daně, daňová ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 203 + ř. 204 – ř. 205)	50 400	

#### 2. Výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Druh příjmů podle § 10 odst. 1 zákona	Příjmy	Výdaje	Rozdíl (sloupec 2 – sloupec 3)	Kód <sup>2)</sup>
1	2	3	4	5
1				
2				
3				
4				
Úhrn kladných rozdílů jednotlivých druhů příjmů				

	poplatník	finanční úřad
207 Příjmy podle § 10 zákona		
208 Výdaje podle § 10 zákona (maximálně do výše příjmů)		
209 Dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona (ř. 207 – ř. 208)		

<sup>1)</sup> Označte křížkem odpovídající variantu

<sup>2)</sup> Pokud jste uplatnil výdaje procentem z příjmů (týká se pouze zemědělské výroby), uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „p“. Pokud příjmy plynou z majetku, který je ve společném jmění manželů, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „s“. Pokud příjmy plynou ze zdrojů v zahraničí, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „z“.

### PŘÍLOHA č. 3

Je součástí tiskopisu P Ř I Z N Á N Í k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 12 (dále jen „DAP“).

Rodné číslo: 636226 / 1576

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazatelé ve smyslu ustanovení § 46a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa.

Výpočet daně z příjmů dosažených za více zdaňovacích období (§ 14 zákona), daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí (§ 38f zákona) a daně po slevě (§ 35 zákona)

#### 1. Daň z příjmů dosažených za více zdaňovacích období

	Vyplní v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
301 Procento daně ze základu daně (ř. 63 DAP děleno ř. 42 DAP, násobeno stem). Jestliže takto zjištěné procento je menší než 15 %, použijte se pro výpočet daně ze zbývajících částí příjmů sazba daně ve výši 15 %	%	
302 Úhrn zbývajících částí příjmů dosažených za více zdaňovacích období (ř. 111)		
303 Daň ze zbývajících částí příjmů dosažených za více zdaňovacích období (ř. 301 násobeno ř. 302, děleno stem)		

	Vyplní v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
304 Úhrn zbývajících částí příjmů dosažených za více zdaňovacích období, snížený o příslušnou část výdajů, na který je uplatňován zápočet daně zaplacené v zahraničí		
305 Poměrná část daně zaplacené v zahraničí z úhrnu zbývajících částí příjmů dosažených za více zdaňovacích období v souladu se smlouvou	%	
306 Procento z úhrnu zbývajících částí příjmů (ř. 304 děleno ř. 302, násobeno stem)		
307 Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat (ř. 303 násobeno ř. 306, děleno stem)		
308 Daň ze zbývajících částí příjmů dosažených za více zdaňovacích období (ř. 305 maximálně však do výše ř. 307)	0	
309 Rozdíl řádků (ř. 305 – ř. 308) je větší než nula. V případě, že rozdíl řádků (ř. 305 – ř. 308) je menší než nula, řádek proškrtněte	0	
310 Daň ze zbývajících částí příjmů dosažených za více zdaňovacích období po zápočtu daně zaplacené v zahraničí (ř. 303 – ř. 308) Pokud Vám vyšlo záporné číslo, do řádku uveďte nulu	0	

#### 2. Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda vynětí s výhradou progresse

Tabulku č. 3 vyplňte **pouze**, pokud použijete metodu vynětí s výhradou progresse a současně uplatňujete výpočet společného základu daně manželů podle § 13a zákona a dále pokračujte ve výpočtu na ř. 311 a následujících. V ostatních případech výpočet metody vynětí s výhradou progresse proveďte na ř. 311 a následujících.

Tabulka 3

	poplatník	finanční úřad	manžel/ manželka	finanční úřad
1 Dílčí základ daně podle § 6 zákona po vynětí				
2 Dílčí základ daně nebo ztráta podle § 7 zákona po vynětí				
3 Dílčí základ daně podle § 8 zákona po vynětí				
4 Dílčí základ daně nebo ztráta podle § 9 zákona po vynětí				
5 Dílčí základ daně podle § 10 zákona po vynětí				

	Vyplní v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
311 Příjmy po vynětí podle § 6 zákona (ř. 36 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona)		
312 Příjmy po vynětí podle § 7 až § 10 zákona (ř. 41 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona)		
313 Základ daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí (ř. 311 + kladný ř. 312)		
314 Základ daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí snížený o nezdanitelné části základu daně a odčitatelné položky (ř. 313 – ř. 60 – ř. 44)		
315 Sazba celkového daňového zatížení – (ř. 63 DAP děleno ř. 62, násobeno stem)	%	
316 Daň ze základu daně po vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí (ř. 314 násobeno ř. 315, děleno stem)		



### 3. Daň po vynětí a po slevě

Vyplňte v případě, že zaměstnáváte osoby se změněnou pracovní schopností a uplatňujete slevu na dani podle § 35 odst. 1 zákona. Výpočet přepočteného stavu zaměstnanců, na které uplatňujete slevu na dani, proveďte podle návodu uvedeného na [webové adrese: http://www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)

a) průměrný roční přepočtený stav zaměstnanců se zdravotním postižením bez těžšího zdravotního postižení (se ZP bez TZP)	Sleva na dani (Kč)	a) průměrný roční přepočtený stav zaměstnanců s těžším zdravotním postižením (s TZP)	Sleva na dani (Kč)
	18 000		0

	Vyplní v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
317 Daň podle § 16 odst. 1 zákona nebo daň po případném vynětí příjmů ze zdrojů v zahraničí (ř. 63 DAP nebo ř. 316)	22 460	
318 Daň ze zbývajících částí příjmů dosažených za více zdaňovacích období (ř. 303 nebo ř. 310)	0	
319 Slevy celkem podle § 35 odst. 1 zákona	18 000	
319a Sleva na registrační pokladnu	4 270	
320 Daň po slevách (ř. 317 + ř. 318 – ř. 319 – ř. 319a)	190	

### 4. Příjmy ze zdrojů v zahraničí – metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí

Podle § 38f odst. 7 zákona se metoda prostého zápočtu provádí za každý stát samostatně. Proto v případě, že Vám plynou příjmy z více států, použijte k výpočtu za každý další stát Samostatný list 4. oddílu Přílohy č. 3 zveřejněný na [webové adrese http://www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz), v nabídce Daně a cla, Daně, Tiskopisy ke stažení.

Kód státu

	Vyplní v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
321 Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu		
322 Výdaje		
323 Daň zaplacená v zahraničí		
324 Koefficient zápočtu (ř. 321 – ř. 322) děleno (ř. 42 – příjmy vyňaté) násobeno stem		
325 Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat (ř. 317 násobeno ř. 324, děleno stem)		
326 Daň uznaná k zápočtu (ř. 323 maximálně však do výše ř. 325)		
327 Rozdíl řádků (ř. 323 – ř. 326)	0	
328 Daň uznaná k zápočtu (úhrn řádků 326 i ze samostatných listů)	0	
329 Daň neuznaná k zápočtu (úhrn řádků 327 i ze samostatných listů)	0	
330 Rozdíl řádků (ř. 320 – ř. 328)	190	

## Příloha - § 8 Příjmy z kapitálového majetku

Příjmení: Novotná

Jméno: Klára

RČ: 636226/1576

DIČ: CZ6362261576

Druh příjmů	Příjmy	Stát zdroje
Úroky z běžného účtu - nezdaněné	320	
Celkem	320	





Příloha – Výdaje podle § 7 uplatněné procentem z příjmů

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Příjmení: Novotná  
 Jméno: Klára  
 RČ: 636226/1576  
 DIČ: CZ6362261576

Popis příjmů	Příjmy	Procento pro uplatnění výdajů	Výdaje
Řemeslná živnost - holičství, kadeřnictví	650 000	60	390 000
Celkem	650 000		390 000

novellam, ANAG, 2005

Boněk, V.: Daňová příručka pro podnikatele, samostatně hospodařící rolníky a obchodní společnosti, Doba, České Budějovice 1991

Grůň, L.: Finanční právo a jeho instituce, Unie Praha, 2004

Kubatová, K.: Moderní přehled daňových systémů, Grada, Praha 1994

Kubatová, K.: Daňová teorie a práva, Eurolex Bohemia, Praha 2000

Kubatová, K.: Daňová teorie – dvacet let problematiky, ASPH, 2005

Pelech, P. – Polc, V. – Stuchlíková, H.: Daně z příjmů s komentářem, Anag, Olomouc 2001

Sedláková, E.: Daň z příjmů fyzických osob v návaznosti na účtovnictví pro zarařování období 1998 a 1997, Polygon, Praha 1997

Sočolová, M.: Právní uplatnění daně z příjmů doplněná, Lora, Hronov 1991

Šimák, P. – Páek, V.: Daňový systém z právního hlediska, Cadev, Praha 1995

Široký, J.: Daně v Evropě – 1998, Praha 2000

Šourek, S. – Turek, K. – Štěpán, P.: Nová daňová úprava od 1.1.1993, Prospektum 1993

Urbášková, D.: Daňové záležitosti občanů, Ústav pro právní vědu a výzkum v Olomouci, 1998

Vandurová, A.: Daňový systém ČR 2001, Vol, Praha 2002



## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Knižní publikace:

- Bakeš, M. : Daňové a poplatkové předpisy, Panorama, Praha 1984
- Běhan, P. : Daně a odvody placené podnikatelskými subjekty v roce 1991, Prospektrum, Praha 1991
- Běhounek, P.: Zákon o daních z příjmů s komentářem k posledním novelám, ANAG, 2005
- Boněk, V. : Daňová příručka pro podnikatele, samostatně hospodařící rolníky a obchodní společnosti, Dona, České Budějovice 1991
- Grůň, L.: Finanční právo a jeho instituty, Linde Praha, 2004
- Kubátová, K. : Moderní průvodce daňovým systémem, Grada, Praha 1994
- Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, Eurolex Bohemia, Praha 2000
- Kubátová, K.: Daňová teorie – úvod do problematiky, ASPI, 2005
- Pelech, P. – Pelc, V. – Stuchlíková, H. : Daně z příjmů s komentářem, Anag, Olomouc 2001
- Sedláková, E. : Daň z příjmů fyzických osob v návaznosti na účetnictví pro zdaňovací období 1996 a 1997, Polygon, Praha 1997
- Sobotová, M. : Praktické uplatnění daně z příjmů obyvatelstva, Lors, Hronov 1991
- Šimák, P. – Píkal, V. : Slabikář daně z příjmů fyzických osob, Codex, Praha 1998
- Široký, J: Daně v Evropské unii, Linde, Praha 2006
- Šourek, S. – Turek, K. – Běhan, P.: Nová daňová soustava od 1.1.1993, Prospektrum 1993
- Urbášková, D. : Daňové právo-obecné otázky, Univerzita Palackého v Olomouci, 1998
- Vančurová, A. : Daňový systém ČR 2002, Vox, Praha 2002

### Časopisecké články

- Bárta, J. : Ke zdanění příjmů v historické perspektivě a v platné právní úpravě, Právník č. 4/1996
- Burda, Z. : Obrysy daňové reformy v ČR, DHK č.9/ 2003
- Cardová, Z.: Přejchod z daňové evidence na vedení účetnictví, Daně a účetnictví, 10/2004, V. ročník, Poradce podnikatele, s.r.o., Praha,
- Fialková, L. : Vývoj v oblasti mezinárodního zdanění, Daně a právo 2/2003
- Jeřábek, A. : Účetní předpisy pro podnikatele platné od 1.1.2003, Finanční, daňový a účetní bulletin 1/2003
- Kořínek, M. : Obrysy daňové reformy v ČR, DHK č. 8/ 2003
- Macháček, I: Spolupracující osoby a daň z příjmů, Daně a účetnictví č. 9, V. ročník, r. 2004
- Machala, O.: Vedení daňové evidence v roce 2004 a přechod na účetnictví v roce 2005, Svaz účetních, Účetnictví č. 2/2005,
- Machala, O.: Minimální základ daně z příjmů v roce 2004, Účetnictví č. 12/2004
- Matyášová, L. : Zdaňování příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, Daně 5/2003,
- Sedláková, E: Společný základ daně manželů, Právní rádce 02/2006, *Economia*
- Urban, L. : Podpora malého a středního podnikání, DHK č. 9/ 2003
- Vlasáková H.: K možnosti a principům vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, Finanční daňový a účetní bulletin, IV/04, Ing. Jan Polák, Finanční aj. Ekonomické poradenství a vydavatelství Praha, 2004



## Ostatní materiály

Daňové zákony 2002, 2003, 2004 a 2005 Grada Publishing a.s.

Živnostenské podnikání Úplné znění platné v roce 2003, Sagit 2003

Internetové stránky Ministerstva financí České republiky:

<http://www.mfcr.cz>

Internetové stránky Ministerstva financí Slovenské republiky:

<http://www.mfsr.sk>

Internetové stránky Evropské unie: <http://www.euroskop.eu>

Internetové stránky Občanské demokratické strany: <http://www.ods.cz>