

ZAPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Katedra správního práva

Bakalářská práce

PRÁVNÍ ÚPRAVA ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMU PODNIKATELŮ

Prohlášení

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Právní úprava zdaňování příjmu podnikatelů* zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.“

Plzeň, 20. března 2013

.....
vlastnoruční podpis autora

Poděkování

Chtěl bych poděkovat své vedoucí bakalářské práce JUDr. et Mgr. Silvii Anderlové za cenné rady, odborné vedení a vstřícný přístup při zpracování této bakalářské práce.

1	PŘEDMLUVA	6
2	HISTORIE DANÍ NA ÚZEMÍ ČESKÉ REPUBLIKY	7
3	DAŇOVÁ TEORIE	12
3.1	DAŇ.....	12
3.2	DEFINICE DANĚ	12
3.3	ZÁKLADNÍ DAŇOVÉ PRVKY	13
3.4	DRUHY DANÍ.....	17
4	DAŇ Z PŘÍJMU	18
5	PODNIKÁNÍ	20
6	PODNIKATEL	21
6.1	OSOBY ZAPSANÉ DO OBCHODNÍHO REJSTRÁKU	21
6.2	ZAPISOVANÉ OSOBY	22
6.3	PODNIKATEL JAKO SUBJEKT DANĚ Z PŘÍJMŮ.....	23
6.4	DAŇ Z PŘÍJMU PODNIKAJÍCÍCH FYZICKÝCH OSOB.....	23
6.5	PŘÍJMY Z PODNIKÁNÍ A JINÉ SAMOSTATNÉ VÝDĚLEČNÉ ČINNOSTI.....	24
7	ZÁKLAD DANĚ	29
7.1	DÍLČÍ ZÁKLAD DANĚ.....	29
7.2	ÚPRAVA ZÁKLADU DANĚ.....	30
8	VÝDAJE	32
8.1	ODPISY	33
8.2	ZPŮSOBY UPLATŇOVÁNÍ VÝDAJŮ	35
8.2.1	<i>Skutečné</i>	35
8.2.2	<i>Fiktivní</i>	36
9	SAZBA DANĚ	39
10	SLEVY NA DANI	40
10.1	SLEVA NA POPLATNÍKA	40
10.2	SLEVA NA MANŽELA/KU.....	40
10.3	INVALIDNÍ DŮCHOD	40
10.4	STUDENT	41

10.5	ZVÝHODNĚNÍ NA VYŽIVOVANÉ DÍTĚ	41
11	ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ	43
11.1	PODÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ	43
12	SPRÁVCE DANĚ	44
13	VÝPOČET DANĚ	45
14	DAŇ STANOVENÁ PAUŠÁLNÍ ČÁSTKOU A ZÁLOHY NA DAŇ	46
14.1	DAŇ STANOVENÁ PAUŠÁLNÍ ČÁSTKOU	46
14.2	ZÁLOHY NA DAŇ	47
15	DAŇ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB	48
15.1	POPLATNÍCI DANĚ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB	48
15.2	ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ PRÁVNICKÝCH OSOB	48
15.3	PŘEDMĚT DANĚ	49
15.4	PŘÍJMY OSVOBOZENÉ OD DANĚ	49
15.5	SLEVA NA DANI	49
15.6	SAZBA DANĚ	50
16	ZÁVĚR	51
17	CIZOJAZYČNÉ RESUMÉ	52
18	ZDROJE	54
18.1	MONOGRAFIE:	54
18.2	PRÁVNÍ PŘEDPISY V PLATNÉM ZNĚNÍ:	54
18.3	JUDIKATURA	54
18.4	INTERNETOVÉ ZDROJE	55

1 Předmluva

V dnešní době se daně týkají téměř každého a takřka každý se s nimi v nějaké formě již setkal, a proto jsem se zaměřil na toto téma a rád bych se mu hlouběji věnoval. Jelikož je velké množství druhů daní a pokus obsáhnout je všechny v této práci by se omezil na jejich výčet s poměrně krátkým popisem, rozhodl jsem se zúžit toto téma na daně z příjmu podnikatelů. Daň z příjmu se týká prakticky všech osob, ať již fyzických, či právnických, které mají nějaký příjem.

Téma právní úpravy daní z příjmů podnikatelů jsem si vybral z důvodu, že v mém okolí je mnoho podnikajících osob a i já bych se rád v budoucnu podnikání věnoval, a proto se hodlám zaměřit konkrétně na toto téma, jelikož doufám, že by mohlo pomoci nejen mě, ale snad i někomu jinému v orientaci v této problematice.

Jsem si také vědom toho, že současný zákon č. 586/1992 Sb. je velice často novelizovaný a do současné doby se novely počítají na desítky, to je příčinou toho, že většina prací pojednávající o současných daních nemá v delším časovém horizontu uplatnění, neboť s plynoucím časem přibývá odchylek a nepřesností a jsem si vědom, že má práce nebude výjimkou.

Daně z příjmů podnikatelů je velice obsáhlé téma, jelikož obchodní zákoník vymezuje podnikatele jednak jako fyzické osoby, tak i právnické osoby, kdy v některých případech není ani nutné, aby podnikali, či dokonce měli oprávnění podnikat. Mimo jiné se mezi podnikatele řadí také zahraniční osoby, jestliže mají právo podnikat podle cizího právního předpisu.

Z tohoto důvodu, kdy takto rozsáhlé téma by vyžadovalo mnohem obsáhlejší práci, nebo v opačné případě bylo možné se mu věnovat jen povrchně, zaměřím se z větší části na daně z příjmů podnikajících fyzických osob, kdy je mi toto téma výrazně bližší a sám sem již několikrát zvažoval podnikání při studiu.

2 *Historie daní na území České republiky*

V českých zemích najdeme první zmínku o tzv. celním regálu, který byl vydán v období vlády knížete Václava. Původně šlo o nepovinnou daň odváděnou převážně v naturáliích svobodnými občany a obyvateli královských měst. Tyto daně měly pouze podpůrnou roli a vybíraly se zejména za účelem podpory válečných tažení, či jako financování obrany území.

Za vlády Boleslava I. byla zavedena první povinná daň, kterou byla daň z míru. Za jeho vlády se za pravidelný odvod začalo považovat i právo k ražbě mincí.

Ve 12.tém století již existovaly první majetkové daně, mezi nimi se objevuje i zmínka o jakési předchůdkyni daně z příjmu, tzv. dani výnosové. Tato daň ovšem neměla formu jak ji známe dnes, ale stanovovala se na základě vnějších znaků, například na počtu tovaryšů.¹

Za vlády Lucemburků v listině z konce roku 1310, považované za návrh privilegia pro české stavy, či krátký manifest, se poprvé objevuje slovo berně.

Mimořádná daň královská, někdy též nazývaná obecná berně byla nejspíše původně vybírána od všech obyvatel, kteří od ní nebyli osvobozeni. Vedle této daně existovala speciální berně vybíraná od duchovních ústavů a královských měst.

Zvláštní skupinu obyvatelstva tvořili židé, kteří se usadili na královských statcích. Tito židé byli osvobozeni od obecné i speciální berně, ale museli králi odvádět roční platy (úrok), které dosahovaly značné výše a mimo táto daně jim král, když se dostal do finanční tísně, ukládal zvláštní židovskou berni.²

Daň byla odváděna poddanými vrchnosti, která pak celkový výnos berně odevzdala králi. Král vymáhal berni na vrchnostech, která většinu berní povinnosti svalila na poddané.

Výběrem berně byli pověřeni kolektoři, později zvaní berníci v čele s předsedou. Bližší informace o výběru daní máme až z doby Václava IV., kdy

¹ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

královské listy oznamovaly rozhodnutí o vybírání berně a byly rozeslány po všech krajinách země.³

Za vlády posledních Jagellonců v roce 1517 byl vydán berní předpis stavovského sněmu, ve kterém byla stanovena všeobecná daň z majetku a daň z výnosu kapitálu. Tento berní předpis je považován za první ucelený náznak daňové soustavy na území České republiky.

V roce 1522 již byly tři daně přímé, mezi kterými byla i daň z příjmu a daň z hlavy a dvě daně nepřímé. Nádenci, tovaryši a řemeslníci platili daň z hlavy, zatím co čeládka a pastuchové platili daň z příjmu.⁴

V roce 1531, za vlády Ferdinanda I., bylo upuštěno od přímých daní a byla zavedena tzv. daň z obratu. Jednalo se o daň z prodeje všech movitých statků v zemi, spojené s dovozními a vývozními cly na některé suroviny. Tato daň nejvíce zatěžovala městský stav a poddané, kteří byli odkázáni na koupi životních potřeb. Tato daň byla po krátkém trvání zrušena na popud měst.

V době třicetileté války došlo k úpadku daňového systému, jelikož často nebylo možné postihovat neplacení daní. Z tohoto důvodu se mimo cel a domovní daně začaly vybírat také snadno kontrolovatelné a vybíratelné daně, jako například daň z dobytka jdoucího na porážku, jakási daň z masa.

Daňové zatížení se postupně zvyšovalo, až dosáhlo maxima v roce 1625, kdy byl vydán patent o hotovosti zemské, a následně daně pozvolna klesaly.

V první polovině 18. století, v období vlády Habsburků, měli země pod jejich vládou rozdílné daňové právo i samotné daňové systémy, které se začaly sjednocovat až v době Marie Terezie a Josefa II.. V této době došlo k dělení daní z půdy na tzv. rustikální a dominikální. Rustikální daň byla uvalena na půdu poddaných a měšťanů a byla povinná, zatím co dominikální daň zatěžovala výtěžky z půdy vrchnostenské a pouze dobrovolně. Za vlády Marie Terezie došlo k sestavení prvních katastrů, kdy v roce 1748 vznikl „Revisitanční katastr“, který popisoval veškerou poddanskou půdu a dělil ji dle rozlohy a jakosti, kdy se berně-technickou jednotkou stala usedlost.⁵

³ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

⁴ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

⁵ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

Za Josefa II. došlo v roce 1785 k další pozemkové reformě a daňovou jednotkou se stal pozemek (parcela) a bylo šlechtě a církvi odňato právo neplatit daň.

Koncem 18.století byli příjmy zatíženy daní třídní, která rozlišovala druhy příjmů a daní pozemkovou, která mimo jiné postihovala i výnosy domů a živností.

V roce 1812 vznikla daň výdělková, někdy také zvaná daň živnostenská, stanovená tarifní sazbou, postihující některá zaměstnání směřující k dosažení zisku.⁶ Vedle této daně byla 29.10.1848 patentem č. 439/1848 ř. z. zavedena takzvaná daň z příjmu, toto označení bylo poněkud nepřesné a zavedení této daně znamenalo zvýšení výnosových daní o jednu třetinu.⁷

Krátce po zavedení daně z příjmu, 31.12.1849, byla patentem upravena živnostenská daň po vzoru francouzské živnostenské daně, která rozšířila okruh zdaňovaných osob a pokusila se usměrnit nedostatky předchozích daní a rozdělovala třídy podniku do čtyř skupin. Sazba této daně byla až do roku 1918 kontingentovaná, kdy výchozí částka kontingentu byla stanovena na 17.7 milionu zlatých a následně na 35.5 milionu korun, po zavedení nové měny a tato částka se každé dva roky zvyšovala o 2.4% celkové sumy. Kontingent byl rozvrhován kontingentní komisí ve Vídni mezi jednotlivé živnostníky a obchodní společnosti.⁸

K další změně všeobecné výdělkové daně došlo zákonem č. 65/1918 Sb. z. a n., který mimo jiné odstranil její kontingentování a dále zákonem č. 144/1922 Sb. z. a n., který omezil pravomoc odhadních komisí a uzákonil návaznost daně na výši průměrných výnosů jednotlivých podniků s přihlédnutím ke skutečně dosaženým ziskům.⁹

Díky významnému znehodnocení měny a fiskálnímu vývoji byla postupně v letech 1920 - 1921 zvyšována sazba daně z příjmu z původních 1600K na 6000Kč.

Nejvýznamnější změnou daňového a poplatkového systému do roku 1945 v Československu byla daňová reforma z roku 1927 založená na zákonu č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních (bez reálních daní), známá spíše jako Englišova reforma. Tato reforma přinesla snížení všech sazeb u všeobecné výdělkové daně a poprvé v dějinách

⁶ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

⁷ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

⁸ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

⁹ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

českých daní byl jediným vyměřovacím kritériem vykázaný čistý zisk podniku. Tato reforma přinesla také rozšíření jejích subjektů a to na všechny fyzické a právnické osoby trvale podnikající za účelem dosažení zisku a dále byli dani také podrobena podomní a kočovné živnosti, které byly doposud vyňaty a podrobena zvláštní dávce.¹⁰

Sazba této daně byla stanovena tak, že prvních 30 000 Kč zisku bylo podrobena dani 0.5%, dalších 110 000 Kč sazbě 2.5%, která byla označena za základní a zisk nad 140 000 Kč podléhal 4% zdanění.¹¹

Tento zákon také rozšířil okruh subjektů daně z příjmu, neboli důchodové daně, kdy se výše daně vypočítávala podle skutečně dosaženého příjmu a zdaňovanou jednotkou se stala domácnost.

Po roce 1946, za pomoci takzvaného Budovatelského programu Gottwaldovy vlády, byla snaha zredukovat do té doby složitý systém daní pouze na tři daně, a to na daň z pracovních důchodů, podnikovou daň a daň z bezpracných příjmů. Podařilo se však prosadit pouze zákon č. 109/1947 Sb. o dani ze mzdy, která znamenala úlevu na daních pro pracující a zavedl srážky daně ze mzdy plátcem, čímž se zvýšila efektivita.

Další změny přinesly zákony č. 49/1948 Sb., tzv. Zemědělská daň a č. 50/1948 Sb. tzv. živnostenská daň. První z daní postihovala fyzické osoby provádějící zemědělskou činnost na vlastní odpovědnost a byla určována paušálně. Druhá z daní postihovala malé živnostníky, kteří provozovali živnost uvedenou v jednotném seznamu živností.¹²

K těmto dvěma zákonům následně přibyl zákon č. 60/1950 Sb., tzv. daň ze samostatné činnosti, které podléhali zejména příslušníci tzv. svobodných povolání, jako např. advokáti, architekti, nebo lékaři. Tato daň byla velmi progresivní a mohla dosáhnout až 95% daňového základu.¹³

V roce 1952 došlo k radikální přestavbě daňového řádu a bylo přijato devět nových daní, kdy posléze v průběhu šedesátých let byly některé daně zrušeny. Tato změna rozdělila daně do dvou základních skupin, a to daně ze sektoru hospodářství, postihující podniky a daně obyvatelstva, postihující fyzické osoby. Díky této

¹⁰ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

¹¹ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

¹² STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

¹³ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

přestavbě došlo k výraznému zjednodušení a některé z nově přijatých daní tvořili základ daňového práva až do roku 1992.¹⁴

V souvislosti s daní z živnosti stojí ještě za zmínku živnostenská daň zavedená zákonem č. 79/1952 Sb. vybíraná ročně pevnou částkou dle druhu živnosti a to bez ohledu na dosažený příjem. Tato daň ovšem postupně pozbývala smyslu až byla v roce 1961 zákonem č. 145/1961 Sb. nahrazena přírůžkou k dani z příjmu obyvatelstva.. Tento zákon byl změněn a doplněn v roce 1982 zákonem č. 162/1982 Sb.

Další změnu přinesl v roce 1990 zákon č. 389/1990 o dani z příjmu obyvatelstva, který plně nahradil předchozí zákon o dani z příjmu obyvatelstva. Tento zákon nově stanovil tzv. odečitatelné položky od základu daně a zavedl možnost odečíst poměrnou částkou od základu daně v následujících třech letech po roce, ve kterém podnikatel vykázal ztrátu z podnikatelské činnosti. Tento zákon pozbyl platnosti 1.1.1993 a byl nahrazen zákonem č. 586/1992 o daních z příjmů, jenž je po četných novelizacích platný až doposud.¹⁵

¹⁴ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

¹⁵ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1

3 Daňová teorie

3.1 Daň

Každý stát, nebo státní útvar potřebuje ke svému fungování finanční prostředky, které mimo jiné získává z daní. Daně ovšem neslouží výhradně ke krytí potřeb státu, ale mají také funkci alokační, redistribuční a stabilizační.

Financování potřeb státního aparátu je funkce zřejmá, jelikož státní orgány potřebují ke svému výkonu určité prostředky a některé státní orgány nejsou schopny generovat vlastní příjmy, proto jsou financovány z daní. Této funkci se říká také **fiskální** a nezřídka bývá označována jako nejdůležitější funkce daní.¹⁶

Funkce **alokační** je spojena s asymetrickým rozložením zdrojů zapříčiněného především tržními selháními, kdy jde o financování oblastí podceněných trhem.¹⁷

Redistribuční funkce souvisí s rozdělením důchodů ve společnost a solidaritou mezi bohatšími a chudšími, kdy výběrem od bohatých se zvyšuje pomocí transferů příjem méně bohatých.¹⁸

Poslední funkce daní, **stabilizační** souvisí s cyklickými změnami v ekonomice, kdy vláda reguluje daňové příjmy v závislosti na hospodářských cyklech s cílem udržet dostatečnou zaměstnanost a cenovou stabilitu.¹⁹

3.2 Definice daně

Daň lze definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem předem určenou platbu do veřejného rozpočtu, kdy jde o platbu neúčelovou a neekvivalentní, opakující se v určitých intervalech, nebo spojená s určitými okolnostmi.²⁰

¹⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

¹⁷ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6

¹⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

¹⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

²⁰ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6

Povinnost platby daně je spojena s možností vymáhání a sankce při nezaplacení, nebo pozdním splacení daně. Dokumentem s nejvyšší právní silou v českém právním řádu, ve kterém jsou daně zmíněny, je Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. Listina základních práv a svobod v platném znění, kde je v hlavě druhé, oddílu prvním, článku jedenáctém, odstavci pátém je uvedeno: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*²¹“. Toto ustanovení omezuje prameny práva ukládající daňovou povinnost pouze na prameny se silou zákona, kdy takovýchto zákonů je v Českém právním řádu několik.

Za **neúčelovostí** daně se považuje, že daně nejsou vybírány za konkrétním účelem, ale jsou vybírány do veřejného rozpočtu, či rozpočtů a z nich se dále financují jednotlivé vládní projekty.²²

Pod pojmem **neekvivalentnost** rozumíme absenci protiplnění při platbě daně a je hlavním odlišujícím rysem od poplatků, kdy u poplatků je tato protihodnota očekávána.

3.3 Základní daňové prvky

*Základní daňové prvky charakterizují konkrétní daň a jejich obsahem jsou práva a povinnosti.*²³

Za tyto základní prvky můžeme označit:

- daňový subjekt
- daňový objekt
- základ daně
- sazba daně
- splatnost daně

Daňovým subjektem je osoba, které zákon ukládá povinnost platit, nebo odvádět danou daň.

²¹ Článek 11 odst. 5 zákona č. 2/1993, Listina základních práv a svobod

²² BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6

²³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

Daňové subjekty můžeme dále dělit na:

- poplatník
- plátce

Poplatník je takový subjekt daně, jehož předmět daně je dani podroben.²⁴ Znamená to tedy, že poplatník je zamýšleným nositelem daňového břemene, a na jeho úkor je daň vybírána.

Naproti tomu **plátci** daně zákon ukládá povinnost odvést do veřejného rozpočtu dan vybranou od jiných subjektů, nebo strženou jiným poplatníkům a to pod svoji majetkovou odpovědnost. Na rozdíl od poplatníka tyto daně nesnižují jeho disponibilní zdroje, jelikož je povinnost přenesena na jiné subjekty.²⁵

Daňový objekt je samotný předmět daně, ze kterého je daň vybírána, kdy tyto objekty můžeme rozdělit do šesti základních skupin:

- hlava
- majetek
- spotřeba
- důchod
- výnos
- obrat

Zdanění osoby, hlavy, má mnoho výhod, mezi které patří jasně stanovený objekt daně a nižší riziko daňových úniků. Nevýhody jsou pak převažující, a to zejména dopad na některé poplatníky, pro které by mohla být daň neúnosná. Z tohoto důvodu se dnes již ve většině moderních daňových systémů nepoužívá.²⁶

Daň z **majetku** je obdobně jako daň z hlavy jasná svým objektem, jelikož majetek lze evidovat a je hůře zatajitelný, což se týká zejména nemovitostí.

Na některé výrobky je uvalena **spotřební daň**, kdy toto zdanění je méně viditelné a tudíž lépe snášené poplatníky. Tato daň je uvalena například na tabákové výrobky, alkohol, nebo pohonné hmoty.

²⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

²⁵ , M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6

²⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

Důchodové daně postihují důchody poplatníka, jedná se například o mzdu, rentu, nebo zisk, které mu plynou jak v peněžní, tak i v naturální podobě.

Obratová daň může být uvalena na hrubý, nebo čistý obrat a to buď u každého výrobce podílejícího se na zpracování konkrétního výrobku, nebo na obrat docílený u posledního zpracovatele.

Základem daně se rozumí předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený dle zákonných pravidel. Základ daně se musí vymezit věcně i časově, kdy k věcnému vymezení slouží fyzikální, nebo hodnotové jednotky a k časovému určení slouží zdaňovací období.²⁷

Dalším základním daňovým prvkem je **sazba daně**. Druhů sazeb je poměrně mnoho a proto se jim zde budu věnovat pouze okrajově. Sazby lze dělit do dvou skupin, které se nadále větví.²⁸

- dle druhu základu

- jednotná sazba

- zůstává stejná bez ohledu na druhu a kvalitu předmětu daně

- diferencovaná sazba

- sazba daně se může lišit v závislosti na objektu, nebo v některých případech i na subjektu

- dle vztahu k velikosti základu daně

- lineární

- sazba daně určena stejným procentem ze základu daně bez ohledu na jeho výši

- progresivní

- se zvyšujícím se základem daně se zvyšuje i sazba daně

²⁷ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6

²⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

- progresivně klouzavá
 - pozvolně se zvyšující sazba daně v závislosti na výši základu daně, kdy při přechodu z jednoho pásma do druhého se vyšší sazba uplatňuje pouze na tu část daňového základu, která tuto hranici překročila
- progresivně stupňovitá
 - při přechodu z jednoho pásma do druhého dochází ke zvýšení sazby pro celý základ daně

- degresivní

- s rostoucí výší základu daně klesá její sazba

Splatnost daně představuje okamžik provedení příslušné platební povinnosti, kdy tato povinnost může být splněna:

- **jednorázově**
 - po vyměření daně jednorázovým splacením
- **formou záloh**
 - povinná platba odváděná před vyměření daňové povinnosti na dané zdaňovací období, následně započítaná do výsledné daňové povinnosti
- **formou splátek**
 - postupné plnění již stanovené daňové povinnosti
- **formou srážky daně**
 - plátce daně provádí srážku daně přímo z příjmu poplatníka a odvádí ji pod svoji majetkovou odpovědnost

3.4 Druhy daní

Mezi jedno z nejzákladnějších rozdělení daní je v návaznosti na důchod poplatníka a to na daně přímé a nepřímé.²⁹

Přímé daně se vyznačují přímou návazností na důchod poplatníka a jsou placeny na jeho úkor. U přímých daní se očekává, že nebudou převedeny na jiný subjekt a postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku.

Naproti tomu u **nepřímých daní** bývá plátcem někdo jiný, než ten kdo je doopravdy platí a tyto daně bývají spojovány s upotřebením příjmu. Zpravidla se jedná o daně spotřební, nebo z přidané hodnoty.

Další možností dělení daní je dle objektu daně na daně **majetkové** a **důchodové**. Jak již je patrné z názvu těchto daní, majetková daň se váže na nějaký majetek a zahrnuje například daň z nemovitosti. Důchodová daň je zaměřena na příjmy subjektu. Dle objektu jsou jednotlivé daně zpravidla tříděny i v zákonech, kde zpravidla již v názvu bývá obecně vymezen objekt daně.³⁰

Dalším možným dělením je dle techniky ukládání daňové povinnosti na daně **katastrové**, vycházející ze zvláštních soupisů, tzv. katastru, daně tarifní, vyměřované dle sazebníku, , daně **analytické**, zdaňující každá jiný druh příjmu dle jeho pramenu, nebo na daně **syntetické** zdaňující důchod jako celek.

Dle periodicity můžeme daně dělit na daně **periodické**, neboli pravidelně se opakující, nebo na **případové**, související s určitou nastalou situací.

Z dalšího dělení můžeme ještě zmínit například daně celostátní, nebo komunální, neboli místní.

²⁹ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6

³⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

4 Daň z příjmu

Daň z příjmu bychom mohli charakterizovat jako přímou daň důchodového typu, vybíranou periodicky. V Českém daňovém řádu tvoří druhou nejdůležitější položku a dělí se na daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob.³¹

Vzhledem k členství České republiky v Evropské unii a snaze harmonizovat právo jsou pro české daňové právo závazné některé normy Evropského společenství, jako například smlouva uzavřená zástupci členských států EHS v Radě č. 90/436/EHS (Úř. věst. L 225, 20.8.1990, s. 10), o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravami zisku sdružených podniků, nebo směrnice Rady č. 2003/48/ES, o zdanění příjmu z úspor ve formě úrokových plateb.³²

Daň z příjmu je upravena zákonem č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů). Tento zákon nabyl účinnosti 1.1.1993 a od té doby byl mnohokrát novelizován. Působnost tohoto zákona je upravena v jeho prvním paragrafu.

Struktura zákona o dani z příjmů:

- **Část první** – Daň z příjmů fyzických osob
- **Část druhá** – Daň z příjmů právnických osob
- **Část třetí** – Společná ustanovení
- **Část čtvrtá** – Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů
- **Část pátá** - „Zmocnění pro Ministerstvo financí a vládu České republiky po vyhlášení stavu ohrožení státu nebo válečného stavu.“
- **Část šestá** – Přejídná a závěrečná ustanovení
- **Příloha č. 1** – Třídění hmotného majetku do odpisových skupin
- **Příloha č. 2** – Postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob
- **Příloha č. 3** – Postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob

³¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

³² BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6

Subjektem daně z příjmu jsou **fyzických osob** jsou fyzické osoby, které mají nějaký zdanitelný příjem, včetně podnikatelů, jakožto fyzických osob zapsaných do obchodního rejstříku. Příjmy těchto osob se dle předmětu dělí do pěti skupin. Tyto skupiny jsou uvedeny v §5 zákona o daních z příjmu a jsou to:

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

U daně z příjmu **právnických osob** jsou subjekty daně všechny osoby, které nejsou fyzickými osobami. Z tohoto vyplývá, že jsou to všechny právnické osoby, ať již zapsané do obchodního rejstříku, nebo i ty nezapsané. Dani z příjmu podléhají veškeré příjmy právnických osob, včetně výnosů z hospodaření s vlastním majetkem a to v peněžní i nepeněžní formě.

Jak jsem již zmiňoval, většina mé práce bude zaměřena na příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti fyzických osob, avšak v závěru se budu věnovat i příjmu osob právnických.

5 Podnikání

Podnikání je definováno v §2 odst1) zákona č. 513/1991 Sb. obchodního zákoníku ve znění pozdějších předpisů (dále jen obchodní zákoník) jako soustavná, samostatná činnost, kterou provádí sám podnikatel a to za účelem dosažení zisku. Je zde také zmiňováno, aby činnost splňovala znaky podnikání, tak musí být provozována podnikatelským jménem a na jeho odpovědnost a tyto podmínky musejí být splněny všechny zároveň.

6 Podnikatel

Definici osoby jako podnikatele najdeme hned v několika právních pramenech. Nejvýznamnějším pramenem, ze kterého budu také vycházet je obchodní zákoník, kde je osoba podnikatele definována v §2 odstavci druhém jako:

- osoba zapsaná v obchodním rejstříku
- osoba podnikající na základě živnostenského oprávnění
- osoba podnikající podle jiného než živnostenského oprávnění na základě zvláštních předpisů
- osoba provozující zemědělskou výrobu zapsaná do evidence podle zvláštního předpisu

Mimo těchto kategorií je status podnikatele výslovně připsán též zahraniční osobě oprávněné podnikat v zahraničí a to na základě § 23 obchodního zákoníku.

Za podnikatele lze také do jisté míry označit také fyzické, nebo právnické osoby podnikající neoprávněně, nebo překračující svoje oprávnění.

Dle těchto vymezení může být podnikatelem jak fyzická osoba, tak i osoba právnická.³³

Další prameny práva, ve kterých je zmíněna osoba podnikatele je živnostenský zákon, který považuje za podnikatele každého, kdo splní podmínky dané tímto zákonem. Toto vymezení podnikatele je poněkud užší, než vymezení obchodním zákoníkem.³⁴

Naopak širší definici osoby podnikatele nalezneme v §1 odstavci 4 zákona č. 6/1993 SB., o České národní bance, kde je dle této úpravy i banka považována za podnikatele pokud jde o majetkové vztahy při nakládání s vlastním majetkem.³⁵

6.1 Osoby zapsané do obchodního rejstříku

Obchodní rejstřík je veřejný seznam, do kterého se zapisují zákonem stanovené údaje týkající se podnikatelů nebo organizačních složek jejich podniků.

³³ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

³⁴ Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

³⁵ Zákon č. 6/1993 SB., o České národní bance ve znění pozdějších předpisů

Obchodní zákoník v §2 odstavci 2 písmenu a) ustanovuje podnikatele jako osobu zapsanou v obchodním rejstříku a to bez ohledu na to, zda jde o osobu fyzickou, nebo právnickou. Toto ustanovení také označuje osobu jako podnikatele bez ohledu zda podniká, či nikoliv.

6.2 Zapisované osoby

V §34 obchodního zákoníku jsou uvedeny osoby zapisované do obchodního rejstříku.

V odstavci 1, písmeno a) se uvádí, že se do obchodního rejstříku zapisují obchodní společnosti a družstva, z toho vyplývá, že se zapisují všechny formy obchodních společností a dále družstva.

Dle písmena b) téhož odstavce se do obchodního rejstříku zapisují také zahraniční osoby dle §21 odst. 4 obchodního zákoníku. Zahraniční osobou je myšlena osoba fyzická, jejíž bydliště, nebo právnická, jejíž sídlo je mimo území České republiky.

V témže odstavci dle písmena c) se zapisují do obchodního rejstříku fyzické osoby, mající bydliště v České republice, které jsou podnikateli a osoby podle §21 odst. 5) podnikající na území České republiky za předpokladu, že o zápis požádají.

V závěru tohoto odstavce pod písmenem d) je ustanoveno, že se do obchodního rejstříku zapisují také další osoby, kterým stanovuje zvláštní předpis povinnost zápisu.

V §34 odstavci 2) je stanovena podmínka, při jejíž splnění je fyzická osoba povinna podat návrh na zapsání do obchodního rejstříku. Tato povinnost nastává, překročí-li příjmy, nebo výnosy hranici sto dvaceti milionů Kč za účetní období . Tato částka se počítá z průměru dvou po sobě bezprostředně následujících účetních období a samotná povinnost je stanovena v následujícím odstavci téhož paragrafu. Původně bylo těchto podmínek více a stačilo splnění jedné z nich, aby nastala povinnost zápisu. Jednou ze zrušených podmínek je například provozování živnosti průmyslovým způsobem.

6.3 Podnikatel jako subjekt daně z příjmů

Jak již bylo uvedeno výše, zákon o daních z příjmu dělí daně z příjmu do dvou základních skupin, a to daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. Ve své práci se budu převážně věnovat zdaňování příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti fyzických osob dle §7 zákona o daních z příjmu, avšak dani z příjmu právnických osob je věnována samostatná kapitola.

6.4 Daň z příjmu podnikajících fyzických osob

Zákon o daních z příjmu rozlišuje tzv. rezidenci, neboli dělí fyzické osoby na tzv. daňové rezidenty a nerezidenty.³⁶

Daňovým rezidentem je taková fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště, za které je považováno místo, kde má poplatník stálý byt a lze usuzovat, že má úmysl se zde trvale zdržovat, nebo fyzická osoba obvykle se zdržující na území České republiky, za což se považuje pobyt alespoň 183 dní v roce, které zde strávil souvisle, nebo v několika souvislých blocích. Do těchto 183 dnů se započítávají i dny odjezdu a příjezdu a to jako celé dny.³⁷

Na druhé straně **daňový nerezident** je osoba, která na území České republiky nemá bydliště a ani se zde nezdržuje, nebo se zde zdržuje déle než 183 dní v roce, ale za účelem léčení, nebo studia.

Hlavní důvod, proč tyto osoby zákon o daních z příjmu rozděluje je ten, že rezidentům podléhají dani z příjmu všechny příjmy, ať již pochází z území České republiky, nebo mimo něj a lze o nich hovořit jako o osobách s neomezenou daňovou povinností. Na proti tomu daňový nerezident je považován za osobu s omezenou daňovou povinností a dani podléhají pouze jeho příjmy generované na území České republiky.

V některých případech je těžké rezidenci určit a proto se zde využívá mezinárodních smluv. Tyto smlouvy bývají označovány jako smlouvy o zamezení

³⁶ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6

³⁷ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

dvojího zdanění a měli by sloužit k ochraně poplatníka, aby jeden příjem nebyl zdaněn dvakrát.

6.5 Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

Příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti

Zákon od daních z příjmu pojednává o zdanění příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti ve svém sedmém paragrafu, kde je hned v prvním odstavci dělení příjmů z **podnikání** do čtyř skupin, a to na:

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství
- příjmy ze živnosti
- příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů
- podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

Zemědělskou výrobu, lesní a vodní hospodářství upravuje zákon č. 252/1997 Sb. o zemědělství. Mimo jiné tento zákon definuje v §2e osobu zemědělského podnikatele a vymezuje rozsah zemědělské výroby a hospodaření na vodních plochách. V §2f je zmíněna povinnost evidence zemědělských podnikatelů u úřadu obce s rozšířenou působností.

Zemědělským podnikatelem podle tohoto zákona je fyzická nebo právnická osoba, která hodlá provozovat zemědělskou výrobu jako soustavnou a samostatnou činnost vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, za podmínek stanovených tímto zákonem a která, pokud jde o osobu fyzickou.³⁸

Živnostenské podnikání upravuje zákon č. 455/1991 Sb. Zákon o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). § 2 tohoto zákona definuje živnost jako:

³⁸ zákon č. 252/1997 Sb. o zemědělství

*Živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.*³⁹

Živnostenský zákon obsahuje také negativní vymezení živnosti a to ve svém třetím paragrafu.

Za jiné podnikání podle zvláštních předpisů se považuje činnost např. advokátů, notářů, architektů, lékařů a podobně, kdy zvláštními předpisy jsou např. zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, zákon č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů. zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 417/2004 Sb., o patentových zástupcích, ve znění pozdějších předpisů.

Podíly na zisku společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti jsou vyjmuty z tzv. ostatních příjmů uvedených v §10 zákona o daních z příjmu a započítávají se jako příjmy z podnikání.

Ve druhém odstavci jsou rozděleny příjmy z **jiné samostatně výdělečné činnosti**. Tento odstavec také uvádí, že tyto příjmy spadají do této kategorie v případě, že nejsou považovány za příjmy dle §6 zákona o daních z příjmu, tady za příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků. Tento odstavec dělí příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti na:

- příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
- příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů,
- příjmy znalce, tlumočníka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnost podle zvláštních právních předpisů

³⁹ zákon č. 455/1991 Sb. Zákon o živnostenském podnikání (živnostenský zákon)

- příjmy z činnosti insolvenčního správce, včetně příjmů z činnosti předběžného insolvenčního správce, zástupce insolvenčního správce, odděleného insolvenčního správce a zvláštního insolvenčního správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu

- příjmy z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku

Užitím nebo poskytnutím práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému je míněno např. poskytování vlastních autorských práv za úplatu. Týká se to zejména herců, hudebníků, zpěváků, ale i vynálezců, zlepšovatelů, nebo autorů počítačových programů. Příjmy plynoucí z užití, nebo poskytnutí těchto práv se zdaňují jako příjmy ze samostatně výdělečné činnosti dle §7 za předpokladu, že se nejedná o příjmy ze závislé činnosti dle §6.⁴⁰

Legální definici nezávislého povolání český právní řád neobsahuje, vychází se proto podpůrně z § 22 odst. 1 písm. f) týkající se daňových nerezidentů, avšak v souvislosti s nimi definuje nezávislou činnost. Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku č. 8 Afs 56/2010 - 73 vyjádřil k definici nezávislých povolání a podpůrnosti výše zmíněného paragrafu takto:

Při vědomí, že některé z tam uvedených činností je třeba považovat za podnikání podle jiných právních předpisů podle § 7 odst. 1 písm. c) (architekt, lékař, inženýr, právník), lze za nezávislá povolání považovat např. výkonné umělce, sportovce, jejich trenéry, rozhodčí, artisty apod.⁴¹

Příjmy z činnosti znalců, tlumočnicků, zprostředkovatelů kolektivních sporů, kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodců za činnost podle zvláštních právních předpisů podléhá dani z příjmu na základě §7 zákona o dani z příjmu za předpokladu že není vykonávána v zaměstnaneckém poměru a nespadá tak do kategorie zdanění příjmů ze závislé činnosti dle §6 zákona o dani z příjmu.⁴²

Činnost insolvenčního správce upravuje zákon č. 182/2006 Sb. o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) a příjmy z této činnosti jsou daněny jako příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti dle §7.

⁴⁰ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

⁴¹ Rozsudek NSS 8 Afs 56/2010 - 73

⁴² Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

Za příjmy z jiné samostatně výdělečné činnosti jsou považovány od 1. 1. 2011 také příjmy z pronájmu majetku vloženého do obchodního majetku, tuto změnu přinesla novela provedená zákonem č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Důvodem bylo stanovení výše paušálních výdajů pro příjmy z pronájmu majetku vloženého do obchodního majetku na straně poplatníků s příjmy z podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, které do té doby zákon neurčoval.⁴³

V zákoně o daních z příjmů fyzických osob se setkáváme také s **negativním vymezením** předmětu daně, jelikož zákon uvádí taxativní výčet příjmů, které nejsou předmětem daně a dani tedy nepodléhají. Tyto příjmy jsou uvedeny v § 3 odst. 4 a § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmu patří k nim například:

– příjmy získané zděděním, vydáním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo funkce nebo s podnikáním, nebo s jinou samostatnou výdělečnou činností. Předmětem daně u fyzických osob, provozujících školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, není však příjem získaný nabytím daru v souvislosti s provozováním těchto činností,

– příjmy z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů

– úvěry a půjčky (s některými výjimkami)

– příjem plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 2 DPřij, který vypomáhá s domácími pracemi v zahraničí, nebo poplatníkovi uvedenému v § 2 odst. 3 DPřij, který vypomáhá s domácími pracemi v České republice, a to za stravu a ubytování, jde-li o příjem k uspokojování základních sociálních, kulturních nebo vzdělávacích potřeb (au-pair)

– příjem plynoucí z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky rozdělením majetku podle velikosti jejich podílů, příjmy z vypořádání společného jmění manželů

– příjmy získané převodem majetku mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele

⁴³ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

Některé příjmy, které jsou předmětem daně mohou být od daně osvobozeny.

Tyto příjmy osvobozené od daně z příjmů fyzických osob jsou uvedena v § 4 zákona o daních z příjmu a také v § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 zákona o daních z příjmu. Osvobození příjmů může být v některých případech podmíněno splněním nějakých podmínek, jako například časového testu, nebo na uplatnění detailnějších podmínek stanovených v zákoně. V některých případech lze uplatnit osvobození od daně z příjmu pouze příjmy do určité výše. Příkladem osvobození od daně je:

- příjmy z prodeje movitých věcí. Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, jestliže nepřesahuje doba mezi nabytím a prodejem dobu jednoho roku

- příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem

- příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených výše, přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu 5 let základu daně a Způsoby jeho úpravy u příjmů dle § 7 ZDP

7 Základ daně

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Zdaňovacím obdobím se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok. Jestliže má poplatník ve zdaňovacím období průběžně dva nebo více příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých příjmů. Do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně ze samostatného základu daně. Od dosažených příjmů se odpočítají výdaje, a to různě podle toho, o jaký druh příjmu se jedná. Zásadně se uplatňují výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. U některých příjmů lze uplatnit výdaje buď v prokázané výši, nebo paušálními částkami, které jsou stanoveny zákonem o daních z příjmů. U jiných příjmů je naopak uplatnění výdajů zcela vyloučeno.⁴⁴

7.1 Dílčí základ daně

Dílčím základem u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti jsou tyto příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.⁴⁵

Do dílčího základu se nezapočítávají příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území České republiky, které se považují za samostatný základ daně a tyto příjmy se zdaňují zvláštní sazbou daně vybírané srážkovou technikou ve výši 15 % za předpokladu, že jde o příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému a úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 7 000 Kč.⁴⁶

Pro výpočet dílčích základů daně se používá ustanovení § 23 – 33 zákona o daních z příjmu. Tato ustanovení jsou společná pro zdanění příjmu fyzických i právnických osob.

⁴⁴ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

⁴⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

⁴⁶ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

Součet jednotlivých dílčích základů daně je výsledným základem daně.

7.2 Úprava základu daně

Základ daně lze snížit o položky snižující základ daně, tyto položky jsou uvedeny v §15 zákona o daních z příjmu a jsou označeny jako nezdanitelná část základu daně. Od základu daně je možné odečíst hodnotu darů, které splňují stanovená kritéria stanovená zákonem. Mimo to lze také odečíst hodnotu úroků zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření a úroků z hypotečního úvěru banky do zákonem stanoveného limitu. Lze také odečíst příspěvek zaplacený poplatníkem na penzijní připojištění se státním příspěvkem podle smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem a lze též odečíst poplatníkem zaplacené pojistné na zdaňovací období na soukromé životní pojištění na základě pojistné smlouvy a to do výše 12 000 Kč, kdy tato částka představuje zákonný limit. Od základu daně je možné odečíst členské příspěvky zaplacené ve zdaňovacím období členem odborové organizace, která podle svých stanov obhájí hospodářské a sociální zájmy zaměstnanců v rozsahu vymezeném zvláštním právním předpisem a to do maximální výše 1,5% zdanitelných příjmů dle §6 zákona o daních z příjmu, nejvýše však v hodnotě 3000 Kč. Dále lze odečíst úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání až do výše 10 000 Kč za zdaňovací období za předpokladu, že nebyly hrazeny zaměstnavatelem, nebo nebyly uvedeny jako výdaje dle §24 zákona o daních z příjmu poplatníkem, který má příjmy dle §7 téhož zákona. U poplatníka se zdravotním postižením lze odečíst až 13 000 Kč a poplatníka s těžším zdravotním postižením až 15 000 Kč. Dále se základ daně sníží o položky odčitatelné od základu daně dle § 34 které jsou společné pro fyzické osoby i právnické osoby. Mezi tyto odečitatelné položky patří daňová ztráta vzniklá v předchozím zdaňovacím období. Tuto ztrátu lze však odečítat maximálně 5 zdaňovacích obdobích následujících po období, kdy daňová ztráta vznikla. Lze také odečíst všechny výdaje vynaložené v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo

jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje.⁴⁷

⁴⁷ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

8 Výdaje

Pojmem výdaj rozumíme především peněžní či naturální výdaj směřující mimo vlastní hospodaření poplatníka, jako například zaplacení zboží, služby třetím osobám apod.. Výdaji rozumíme také vlastní náklady poplatníka při jeho činnosti v rámci jeho provozu.⁴⁸

*Zákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně; za ekonomicky racionální chování se považuje dosažení zisku. Zákon tak má za to, že podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku.*⁴⁹

Zákon o daních z příjmů vychází z toho, že daňová uplatnitelnost výdajů závisí na druhu příjmů. Obdobným tématem se již zabýval Nejvyšší správní soud a vydal v této věci rozsudek č. j. 7 Afs 35/2005-65. V §24 zákona o daních z příjmu se zmiňují výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Toto ustanovení tvoří tři samostatné pojmy, nikoliv jeden a daný výdaj musí splňovat alespoň jedno z těchto kritérií, ale to ještě neznamená, že jde o uznatelný výdaj, je to pouze jedna z podmínek.

Od základu daně si daňový subjekt nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. Nejvýznamnější z těchto podmínek je již výše zmíněná nutnost, aby výdaj sloužil k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Za další podmínku se považuje to, že vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno.

Judikatura Nejvyššího správního soudu toto ustanovení vykládá tak, že „za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2),

⁴⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7

⁴⁹ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6

nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesse do svého účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen, v případě pochybností, prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu;“ viz kupř. rozsudky NSS ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Afs 79/2010-98, ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 48/2010-72, a ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73. Dílčím závěrem, plynoucím z § 24 zákona o daních z příjmu je, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou výdajem toho zdaňovacího období, ve kterém byly daňovým subjektem prokazatelně vynaloženy, pokud zákon nestanoví jinak; viz kupř. rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2008, č. j. 2 Afs 25/2008-48.⁵⁰

Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu nese daňový subjekt (viz rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70). Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 (1572/2008 Sb. NSS), nebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86].⁵¹

Uplatnění daňového výdaje pouze jedenkrát je obecným principem uplatňování výdajů; viz rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006-80.⁵²

8.1 Odpisy

Odpisováním se rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.⁵³

Poplatník není povinen uplatňovat odpisy a samotné odpisování je také možné přerušit, avšak při pokračování je pak povinen pokračovat v odpisování způsobem jako před přerušením, pokud však poplatník v době přerušeno odpisování uplatní výdaje paušální částkou, není již možné v odpisování pokračovat.

⁵⁰ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

⁵¹ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

⁵² Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

⁵³ BAKĚŠ, Milan. **Finanční právo**. 5. vydání. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 214

Odpisování je ukotveno v zákoně č. 586/1992 o daních z příjmů, kde jsou také děleny do dvou kategorií, a to na odpisy majetku hmotného a odpisy majetku nehmotného.

Hmotný majetek pro stanovení daňových odpisů vymezuje § 26 zákona o daních z příjmů a rozumí se jím:

- samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena dle § 29 zákona o daních z příjmů přesahuje 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok

- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem

- stavby, s výjimkou drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30m² a výšku 5m, oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou

- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky (ovocné stromy, ovocné keře, chmelnice a vinice)

- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je dle §29 vyšší než 40 000 Kč

- jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 zákona o daních z příjmů

§ 32a odst. 1) zákona o daních z příjmů stanovuje pro účely tohoto zákona **nehmotný majetek** jako zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, kterým je v současné době zákon č. 563/1991 o účetnictví, za předpokladu, že splní podmínky stanovené v tomtéž odstavci. Tyto podmínky zahrnují například vstupní cenu vyšší než 60 000 Kč, nebo dobu použitelnosti delší než jeden rok.⁵⁴

⁵⁴ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

8.2 Způsoby uplatňování výdajů

8.2.1 Skutečné

8.2.1.1 Daňová evidence

S nabytím účinnosti nových právních předpisů týkající se účetnictví, ke kterému došlo 1. 1. 2004 byla zrušena soustava jednoduchého účetnictví a nově byly vymezeny účetní jednotky.

Podle současných právních předpisů se **účetnictvím** rozumí pouze bývalé podvojně účetnictví a na místo soustavy jednoduchého účetnictví byla nově zavedena tzv. „**daňová evidence**“ podle tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů. Daňová evidence se týká poplatníků jakož to fyzických osob, kteří nevedou účetnictví a daňově uplatňují výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nikoli tzv. výdajovým paušálem dle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmu. Daňová evidence je založena, obdobně jako v původní soustavě jednoduchého účetnictví, na sledování příjmů a výdajů a jejich členění nezbytném pro zjištění základu daně čili v členění z hlediska daňové účinnosti, relevance příjmů a výdajů, aby bylo možné rozhodnout zda jsou součástí daňového základu či jej ovlivňují a také pro průkazné doložení stavu majetku a závazků. Daňová evidence je obdobou jednoduchého účetnictví; zákon o daních z příjmů však vymezuje pouze její obsah, nikoli způsob jejího vedení.⁵⁵

Zákon o daních z příjmu uvádí pojem daňové evidence v obecné souvislosti a to v §7b, avšak ze znění zákona je zřejmé, že daňovou evidenci vede pouze poplatník s příjmy z podnikání nebo z jiné samostatné výdělečné činnosti na základě § 7 zákona o daních z příjmu.

8.2.1.2 Účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví vymezuje ve svém prvním paragrafu předmět úpravy a také osoby, na které se vztahuje, nebo které jsou povinny vést účetnictví.

⁵⁵ Zákon č.563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění

V § 2 téhož zákona je vymezen předmět účetnictví jako účtování účetních jednotek o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.⁵⁶

8.2.2 Fiktivní

8.2.2.1 Výdaje stanovené paušální sazbou

Zákon o daních z příjmu umožňuje stanovení výdajů pomocí fikce a to daňově účinnými výdaji určenými procentem ze zdanitelných příjmů, tzv. paušální výdaje, pro které se také někdy používá výraz **výdajový paušál**. Zákon umožňuje jejich užití u příjmů z podnikání a to konkrétně u příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmů ze živnosti, příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a příjmů z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku dle § 7 odst. 1 písm. a) až d) a e), odst. 7 zákona o daních z příjmu. Dále je také umožněno využít výdajový paušál u příjmů z pronájmu nemovitostí, bytů a z pronájmu movitých věcí nezařazených v obchodním majetku podle § 9 odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmu. Poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmu je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.⁵⁷

V zákoně o daních z příjmu je také stanovena fikce, že v případě použití daňových výdajů tzv. výdajovým paušálem jsou v takto stanovených daňových výdajích zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.

⁵⁶ Zákon č.563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění

⁵⁷ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

Zákon o daních z příjmů v §7 odst. 7) písmeno a) stanovuje paušální výdaj ve výši 80 % ze zdanitelných příjmů u příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a živnostenských příjmů z řemeslných živností. Vymezení řemeslných živností nalezneme v příloze č. 1 nařízení vlády č. 278/2008 Sb.

Písmeno b) téhož odstavce stanovuje paušální výdaj ve výši 60 % ze zdanitelných příjmů u příjmů ze živnosti vyjma živnostenských příjmů z řemeslných živností, které jsou uvedeny pod předchozím písmenem.

Pod následujícím písmenem c) je stanovena možnost daňového výdaje ve výši 40 % ze zdanitelných příjmů u příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů uvedených v § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmu a ze všech příjmů z jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 odst. 2 zákona o daních z příjmu za předpoklad, že v případě příjmů z příspěvků do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize, nejde o samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou daně dle § 7 odst. 6 zákona o daních z příjmu.

S účinností od 1. 1. 2011 stanovila novela provedená zákonem č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony výši paušálních výdajů 30 % pro příjmy z pronájmu majetku vloženého do obchodního majetku na straně poplatníků s příjmy z podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to ve stejné výši jako v případě příjmů z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmu.

Důvody pro existenci výdajového paušálu jsou následující:

a) Jsou činnosti (způsoby získávání zdanitelných příjmů), při nichž jsou věcné, materiální výdaje na jejich dosažení minimální – kupř. u příjmů z literární a umělecké činnosti větší část výkonu tvoří intelektuální a umělecká schopnost, plodivost, které daňově nelze vyjádřit; náklady na hmotné předpoklady produkce, výkonu jsou relativně, vzhledem k výši z něho plynoucích zdanitelných příjmů, zanedbatelné; daňový zákon není schopen jinak než paušálně daňově účinně výdaje vyjádřit; b) V některých případech příjmy živnostníků nejsou vysoké, náklady na vedení účetnictví, vzhledem k nim, by vysoké byly, a uplatněním reálných výdajů tvorbou skutečného základu daně by ke zvýšení daňového inkasa nedošlo; pochopitelně v takovém případě lze užití paušálních výdajů limitovat např. tím, že poplatník nezaměstnává zaměstnance, popř. jen jejich určený omezený počet apod.; c) Některé činnosti nejsou podnikáním, např. příjmy z pronájmu, zpravidla u restituentů, kteří nechtějí s tímto

majetkem podnikat – zákon jim přiznává daňovou výhodu v tom, že při užití výdajů procentem z příjmů nemusejí vést účetnictví, a nést tak náklady na ně.⁵⁸

Způsob uplatnění daňových výdajů, buď formou výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 a 25 zákona o daních z příjmu, nebo formou procenta ze zdanitelných příjmů (výdajovým paušálem) podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmu je dán rozhodnutím poplatníka. Toto právo na volbu potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2010, č. j. 8 Afs 10/2010-97.

⁵⁸ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

9 Sazba daně

Sazba daně z příjmu fyzických osob je ustanovena v § 16 zákona o daních z příjmů a činí 15% ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část dle §15 a odečitatelné položky dle §34 zaokrouhleného na celá sta Kč dolů.

Nově k této dani přibylo tzv. **solidární zvýšení daně** ustanovené v §16a zákona o daních z příjmu. Toto zvýšení zvyšuje daň z příjmu fyzických osob o 7% z rozdílu součtu příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně dle §6 a dílčího základu daně dle §7 za dané zdaňovací období a 48násobku průměrné mzdy stanovené dle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení.⁵⁹

⁵⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

10 Slevy na dani

Daň stanovená sazbou ze základu daně je ještě možné snížit o některé slevy na dani, za předpokladu, že poplatník splňuje kritéria pro jejich užití.

10.1 Sleva na poplatníka

Dle § 35ba odst. 1) písmeno a) je možné poplatníkům daně z příjmu fyzických osob odečíst částku 24 840 Kč jakož to slevu na poplatníka.

10.2 Sleva na manžela/ku

Další slevu na dani, kterou může poplatník uplatnit je sleva na manžela/ku žijící s poplatníkem v domácnosti a to ve výši 24 840 Kč. Tuto slevu je možné uplatnit pouze v případě, že manžel/ka nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč. Tato sleva se zvyšuje na dvojnásobek, je-li manželka/manžel držitelkou průkazu mimořádných výhod III. stupně (zvláště těžké postižení s potřebou průvodce) - průkaz ZTP/P.

10.3 Invalidní důchod

Pobírá-li poplatník invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění nebo zanikl-li nárok na invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně z důvodu souběhu nároku na výplatu tohoto invalidního důchodu a starobního důchodu, má takovýto poplatník nárok na slevu na dani ve výši 2 520 Kč.

Nárok na slevu na dani ve výši 5 040 Kč má poplatník, pobírá-li invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně nebo jiný důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění, u něhož jednou z podmínek přiznání je, že je invalidní ve třetím stupni, zanikl-li nárok na invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně z důvodu souběhu nároku na výplatu invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně a starobního důchodu nebo je poplatník podle zvláštních předpisů invalidní ve třetím

stupni, avšak jeho žádost o invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně byla zamítnuta z jiných důvodů než proto, že není invalidní ve třetím stupni.⁶⁰

16 140 Kč, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P.

10.4 Student

poplatník, který 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 má nárok po dobu této přípravy na slevu na dani ve výši 4020 Kč.

10.5 Zvýhodnění na vyživované dítě

Zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti má poněkud odlišnou formou, než sleva na dani, odlišnost spočívá v možnosti daňového bonusu a to v případě, že je daňová povinnost nižší, než daňové zvýhodnění. Další podmínkou je, že výše bonusu musí činit minimálně 100 Kč, maximálně však 60 300 Kč ročně.

Zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti je stanovena ve výši 13 404 Kč. Za vyživované dítě je dle zákona o daních z příjmu považován:

Za vyživované dítě poplatníka se pro účely tohoto zákona považuje dítě vlastní, osvojené, dítě v péči, která nahrazuje péči rodičů, dítě druhého z manželů a vnuk (vnučka), pokud jeho (její) rodiče nemají příjmy, z nichž by mohli daňové zvýhodnění uplatnit, pokud je:

a) nezletilým dítětem,

b) zletilým dítětem až do dovršení věku 26 let, jestliže nepobírá invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně a

1. soustavně se připravuje na budoucí povolání; příprava na budoucí povolání se posuzuje podle zákona o státní sociální podpoře,

⁶⁰ §35ba zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

2. nemůže se soustavně připravovat na budoucí povolání nebo vykonávat výtěžnou činnost pro nemoc nebo úraz, nebo

3. z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu je neschopno vykonávat soustavnou výtěžnou činnost.

11 Zdaňovací období

Zdaňovací obdobím se označuje doba, za kterou se příslušná daň uplatňuje a bývá vymezeno u daní, jejichž platba se pravidelně opakuje. U daně z příjmů fyzických osob se za zdaňovací období považuje **kalendářní rok** a u daně z příjmů právnických osob je možností více, a to kalendářní rok, **hospodářský rok** nebo ve specifických případech i období kratší nebo delší než kalendářní nebo hospodářský rok.⁶¹

11.1 Podání daňového přiznání

§ 136 odst. 1) daňového řádu ukládá povinnost podat daňové přiznání do tří měsíců od skončení zdaňovacího období, které činí nejméně 12 měsíců, tuto lhůtu je možné prodloužit v případech, které uvádí § 36 odst. 1) daňového řádu, nebo má-li daňový subjekt ze zákona povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, případně zpracovává-li jeho daňové přiznání poradce, je lhůta pro podání daňového přiznání prodloužena ze 3 na 6 měsíců od konce zdaňovacího období. § 33 v odst. 1) daňového řádu uvádí počítání času takto:

*Lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty.*⁶²

Z tohoto ustanovení vyplývá, že lhůta tří měsíců za zdaňovací období shodné s kalendářním rokem počíná běžet 1.1. následujícího roku, tudíž tato lhůta končí dnem číselně shodným a to 1.4..

Také tedy platí, že u daně z příjmu za příslušný rok, kde zdaňovací období je shodné s kalendářním rokem a daňové přiznání zpracovává poradce, je lhůta pro podání daňového přiznání 1. 7. následujícího roku.

⁶¹ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

⁶² Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011

12 Správce daně

Daňový řád ve svém §10 vymezuje správce daně, jako správní, nebo jiný státní orgán, kterému je zákonem, nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Nejtypičtějšími správci daně jsou územní finanční orgány, avšak v některých případech může být správcem daně i soud.⁶³

§ 11 téhož zákona uvádí pravomoci správce daně.

(1) Správce daně

- a) vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- b) provádí vyhledávací činnost,
- c) kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- d) vyzývá ke splnění povinností,
- e) zabezpečuje placení daní.

(2) Správce daně pro účely správy daní může zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností.

⁶³ Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011

13 Výpočet daně

Abychom určili výši daně, musíme nejprve určit **základ daně**, který se může skládat ze součtu jednotlivých dílčích základů daně. Od tohoto základu daně následně odečteme položky snižující základ daně. Tyto položky jsou označeny jako **nezdanitelná část základu daně** a jsou ustanoveny v §15 zákona o daních z příjmu. Dále je také možné na základě §34 odečíst položky odečitatelné od základu daně, jako například **daňovou ztrátu**.

Takto upravený základ daně se dle § 16 zaokrouhlí na celá sta Kč dolů a následně se z něho získá **hodnota daně**, dle daňové sazby. V případě, že základ daně převyšuje 48násobek průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení, přičte se k této dani ještě **solidární zvýšení daně**.

Dále máme možnost od takto získané daně odečíst **slevy na dani**, jako například slevu na poplatníka a posléze máme ještě možnost odečíst **daňové zvýhodnění** na vyživované dítě žijící v domácnosti s poplatníkem. Překročí-li výše daňového zvýhodnění výši daňové povinnosti, při splnění určitých kritérií, vzniká nám nárok na **daňový bonus**.

Od takto získané daně ještě odečteme případné **zálohy** a dostaneme výsledný přeplatek, či nedoplatek.

14 Daň stanovená paušální částkou a zálohy na daň

14.1 Daň stanovená paušální částkou

Zákon o daních z příjmu řeší daň stanovenou paušální částkou v § 7a. Tento způsob zdanění příjmu fyzických osob byl zaveden novelou provedenou zákonem č. 492/2000 Sb. a tato změna nabyla účinnosti k 1. lednu 2001. Cílem tohoto ustanovení zákona byla snaha zjednodušit stanovení daně, a to zejména u poplatníků provozujících podnikatelskou činnost v malém rozsahu.

Dle zákona o daních z příjmu může poplatník požádat o stanovení daně paušální částkou, jestliže splňuje zákonem stanovené podmínky. První podmínkou je, že poplatník musí provozovat podnikatelskou činnost bez zaměstnanců nebo spolupracujících osob a roční výše uvedených příjmů v bezprostředně předcházejících třech zdaňovacích obdobích nesmí přesáhnout 5 milionů Kč. Další podmínka vychází z toho, že poplatník nesmí být účastníkem sdružení, které není právnickou osobou. Poslední podmínkou, kterou musí poplatník splňovat, je druh příjmů. Stanovit daň paušální částkou je možné stanovit, pokud se jedná se o příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti a příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů včetně úroků na běžném účtu, které podle podmínek banky jsou určeny k podnikání poplatníka. Poplatníkovi, který splňuje tyto podmínky, může správce daně stanovit daň paušální částkou.

Daň stanovená paušální částkou se uděluje na základě žádosti poplatníka, která musí být podána nejpozději do 31. ledna běžného zdaňovacího období, tj. období, za které požaduje stanovit paušální daň. Správce daně může stanovit daň paušální částkou po projednání s poplatníkem nejpozději do 15. května běžného zdaňovacího období. Daň paušální částkou může správce daně stanovit i na více zdaňovacích obdobích, nejdéle však na tři.⁶⁴

⁶⁴ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

14.2 Zálohy na daň

Jak již z pojmu záloha na daň vyplývá, jedná se o platbu předem, v tomto případě se jedná o účelovou úhradu následné daňové povinnosti placenou v průběhu zdaňovacího období. Povinnost platit zálohy na daň z příjmu ukládá zákon o daních z příjmu, který také upravuje tyto zálohy a to konkrétně v § 38a. Ve druhém odstavci tohoto paragrafu je uvedeno, že povinnost platit zálohy na daň nemají poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč. V následujících odstavcích je uvedeno, že poplatník, jehož daňová povinnost přesáhla částku 30 000 Kč, ale nepřesáhla částku 150 000 Kč má povinnost platit zálohy na daň ve výši 40% poslední známé povinnosti a to první zálohu do 15. dne šestého měsíce a druhou zálohu do 15. dne dvanáctého měsíce. Poplatník, jehož poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč platí zálohy na daň ve výši 25% a to vždy k 15. dni třetího, šestého, devátého a dvanáctého měsíce daného zdaňovacího období.⁶⁵

V případě, že se poslední známá daňová povinnost poplatníka daně z příjmu právnických osob netýkala celého zdaňovacího období, je poplatník povinen tuto povinnost dopočítat tak, jako by se týkala celého zdaňovacího období v délce dvanácti měsíců.

⁶⁵ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

15 Daň z příjmu právnických osob

15.1 Poplatníci daně z příjmu právnických osob

Za poplatníky daně z příjmu právnických osob jsou považovány všechny osoby, které nejsou fyzickými osobami a dále organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu.

Právnické osoby jako poplatníci daně z příjmu se stejně jako fyzické osoby dělí dle rezidence a to tak, že ti kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen se považují za rezidenty, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Za nerezidenty jsou považováni poplatníci nemající na území České republiky své sídlo. Tito poplatníci mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky (dle §17, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů).⁶⁶

Při zdanění příjmů zahraničních právnických osob je nutné přihlížet k mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění. Podle §37, zákona o daních z příjmů, se ustanovení zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

15.2 Zdaňovací období právnických osob

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok nebo hospodářský rok, nebo období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.⁶⁷

⁶⁶ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

⁶⁷ §17a, zákona 586/1992 o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

15.3 Předmět daně

Obecně lze říci, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z veškerého nakládání s majetkem, není-li v zákoně stanoveno jinak.⁶⁸

Mezi předmět daně nejsou počítány příjmy na základě nabytí akcií dle zákona 92/1991 Sb.. Dále předmětem daně nejsou příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva s výjimkou příjmů z nich plynoucích. Předmětem daně také nejsou příjmy, plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění či smírného urovnání záležitosti přiznaného Evropským soudem pro lidská práva či, a to ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit.⁶⁹

15.4 Příjmy osvobozené od daně

§19 zákona o daních z příjmu uvádí položky, které jsou od daně osvobozeny např. členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a příjmy plynoucí z pronájmu nemovitostí, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku, příjmy z pronájmu vlastních nemovitostí, příjmy plynoucí v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby apod..

15.5 Sleva na dani

V §35 zákona o daních z příjmu jsou uvedeny položky, které je možné odečíst od základu daně z příjmů. Je možné odečíst i jejich poměrnou část a to až 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením a až 60 000Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením;

⁶⁸ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

⁶⁹ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

Dále je možné snížit základ daně právnických osob na polovinu v případě, že zaměstnávají nejméně 25 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením činí více než 50% průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců.

15.6 Sazba daně

Sazba daně je stanovena v § 21 zákona o daních z příjmu a v současné době dělá 19% ze základu daně sníženého o odečitatelné položky.

V některých případech, jako například u insolvenčního, nebo penzijního fondu je sazba daně stanovena na 5%.⁷⁰

⁷⁰ Pelc, Vladimír: Zákon o daních z příjmů. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012

16 Závěr

V této práci jsem se snažil shrnout problematiku daně z příjmu podnikatelů, se zaměřením na podnikající fyzické osoby. Vzhledem k velmi širokému rozsahu tohoto tématu se jedná spíše o jakýsi nástin této problematiky, jelikož o každém aspektu daně z příjmů by se nechala napsat celá publikace a mnohým také věnována byla.

Vzhledem k velice častým novelizacím a plánované daňové reformě, která měla začít platit už letos, avšak byla odložena až na příští rok a nejspíše přinese mnoho změn, mimo jiné například zrušení superhrubé mzdy, nulovou daň u investičních fondů, nebo také podporu výzkumu a vývoje, nebude mít aktuálnost mé práce dlouhého trvání, ale přesto doufám v její přínos.

Mě osobně byla tato práce přínosem a pomohla mi nahlédnout hlouběji do tématu daní z příjmu a také rozšířit mé vědomosti o daních všeobecně. Mnoho informací, které jsem se při psaní této práce dozvěděl, nejsou v samotné práci obsaženy kvůli jejímu omezenému rozsahu, ale snažil jsem se obsáhnout vše podstatné a doufám, že má práce bude přínosem i někomu jinému a že i někdo další v ní najde odpovědi, které hledá.

17 Cizojazyčné resumé

This work deals with the income tax problem, focusing on self-employed individual, but in the end summarizes the taxation of corporate income.

The work itself is divided into several parts, the first part is devoted to the history of the income tax and is mainly focused on the development of the income tax in the Czech Republic. This chapter describes the evolution of taxes from the reign of Prince Wenceslas to the present.

The second part is devoted to the theory of taxation, tax is defined, its basic elements and also includes basic classification and characteristics of taxes.

Next, the third section is devoted to the actual income tax, which is defined here. There is also mention of the harmonization efforts of the Czech tax law with the European Union and also in this part is discussed in more detail the structure of the Act on Income Tax.

In the fourth part of the problem and is defined according to the definition provided by the Commercial Code.

The fifth chapter builds on the previous problem and describes a person from the perspective of several pieces of legislation, such as the terms of the Commercial Code, the Trade Act, or Act on agriculture. This chapter also contains a definition of the taxpayer as the taxpayer's income tax and defines the difference between resident and non-resident. It is also stated that the law on income tax deemed income from business and what other income from self-employment. It contains also the negative definition of taxes.

The following section is devoted to the tax base, sub-bases and tax adjustments. Are mentioned items reducing the tax called the non-taxable portion of the tax base.

The seventh chapter handles the expenses, it is briefly introduced the issue of depreciation and the application of real expenditure, expenditure or expenditure fixed tariff.

The eighth chapter is devoted to the tax rate, which currently stands at 15% for individuals and 19% for legal persons, with the Law on Income Tax provides for exceptions.

Tax deductions to the ninth chapter is devoted to it and the terms such as discount for the taxpayer, spouse, student, or a discount on a disability pension. There is also described the child tax benefit.

In the tenth chapter describes the tax period as a calendar year and describes also the deadline for submission of the tax administration.

The following two chapters are devoted to the tax, its scope and powers and tax calculation.

The penultimate chapter is devoted to duty provided for a lump sum, its description, and the conditions for its allocation. Further advances on tax when the obligation is to compose and frequency of their composition.

The last chapter is a brief summary of the issue of corporate income persons.

18 Zdroje

18.1 Monografie:

- BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN978-80-7400-801-6.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- Pelc, Vladimír: *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012
- , M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6
- Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011
- Ivana Štenglová, Stanislav Plíva, Miloš Tomsa a kolektiv *Obchodní zákoník*, 12. vydání 2009, Praha 2009
- Eliáš, K., Bejček, J., Hajn, P., Ježek, J. a kol. *Kurs obchodního práva. Obecná část. Soutěžní právo*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004

18.2 Právní předpisy v platném znění:

- Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.
- Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.
- Zákon č. 513/1991Sb., obchodní zákoník.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů.
- Zákon č. 6/1993 SB., o České národní bance.
- zákon č. 252/1997 Sb. o zemědělství.

18.3 Judikatura

- Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 56/201 -73
- Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 79/2010-98
- Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 48/2010-72
- Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 30/2007-73

- Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 25/2008-48

18.4 Internetové zdroje

- DLOUHÁ, Petra. Daňové přiznání 2013. Daň z příjmů fyzických osob, díl první: kdo se musí přiznat. Peníze.cz [online]. 09. 01. 2013 [cit. 1. března 2001]. Dostupné na WWW: <http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/247887-danove-priznani-2013-dan-z-prijmu-fyzickych-osob-dil-prvni-kdo-se-musi-priznat>
- DLOUHÁ, Petra. Daňové přiznání 2013. Daňové přiznání 2013: Daň z příjmu fyzických osob, díl druhý: co můžete z daní odečíst. Peníze.cz [online]. 16. 01. 2013 [cit. 1. března 2001]. Dostupné na WWW: <http://www.penize.cz/dan-z-prijmu/248276-danove-priznani-2013-dan-z-prijmu-fyzickych-osob-dil-druhy-co-muzete-z-dani-odecist>
- DLOUHÁ, Petra. Daňové přiznání 2013. Daňové přiznání 2013: Daň z příjmů fyzických osob, díl třetí: paušály versus evidence. Peníze.cz [online]. 28. 01. 2013 [cit. 1. března 2001]. Dostupné na WWW: <http://www.penize.cz/dan-z-prijmu-fyzickych-osob/248892-danove-priznani-2013-dan-z-prijmu-fyzickych-osob-dil-treti-pausaly-versus-evidence>
- Portál veřejné správy [online] Dostupné na WWW <http://portal.gov.cz/portal/obcan/>
- Daňový portál [online] Dostupné na WWW http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dan_portal.html