

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

David Doležal

Uplatnění paušálu při zdaňování samostatné činnosti fyzických osob

Diplomová práce

Olomouc 2023

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „*Uplatnění paušálu při zdaňování samostatné činnosti fyzických osob*“ vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje. Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 119 921 znaků včetně mezer.

V Olomouci dne 29. 3. 2023

.....

David Doležal

Poděkování

Děkuji vedoucí mé diplomové práce JUDr. Zdence Papouškové, Ph.D. za její cenné rady, připomínky, odborné vedení, trpělivost a ochotu při psaní této práce.

Obsah

Úvod	6
1 Daň z příjmů a její konstrukce.....	8
1.1 Daň z příjmů a její místo v soustavě daní	8
1.2 Konstrukce daně z příjmů fyzických osob.....	10
1.2.1 Daňový subjekt.....	10
1.2.2 Předmět daně	10
1.2.3 Základ daně, sazba daně a korekční prvky	11
1.3 Samostatná činnost a dílčí základ daně.....	12
2 Uplatňování paušálních výdajů procentem z příjmů	14
2.1 Zákonná úprava a její vývoj.....	14
2.2 Zařazení vykonávané činnosti podle § 7 ZDP – soudní praxe	17
2.2.1 Povaha činnosti profesionálního sportovce	17
2.2.2 Řemeslná živnost bez živnostenského oprávnění a výdajový paušál.....	18
2.3 Výhody a nevýhody výdajového paušálu	19
2.4 Hodnocení právní úpravy výdajového paušálu a návrhy <i>de lege ferenda</i>	22
3 Uplatnění paušálního výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem	25
3.1 Zákonná úprava a její vývoj.....	25
3.2 Výhody a nevýhody paušálního výdaje na dopravu	28
3.3 Hodnocení právní úpravy paušálního výdaje na dopravu a návrhy <i>de lege ferenda</i> ..	30
4 Poplatník v paušálním režimu a paušální daň	33
4.1 Zákonná úprava a její vývoj.....	33
4.2 Výhody a nevýhody paušálního režimu.....	41
4.3 Hodnocení právní úpravy paušálního režimu a návrhy <i>de lege ferenda</i>	47
5 Uplatnění paušálu v zahraničí.....	50
5.1 Slovensko.....	50

5.2 Chorvatsko	52
Závěr.....	55
Seznam použitých zdrojů.....	59
Abstrakt	64
Abstract.....	64
Seznam klíčových slov	65
Keywords.....	65

Úvod

Základem tématu diplomové práce je daň z příjmů fyzických osob na území České republiky. Protože je tato problematika velmi široká, vybral jsem si z této oblasti jeden okruh otázek, kterým se budu zabývat, a to uplatnění paušálních prvků (paušálu) v oblasti zdaňování příjmů ze samostatné činnosti fyzických osob. Práce bude zkoumat a popíše všechny možnosti uplatnění paušálu, které právní úprava nabízí, primárně se ale zaměří na stále ještě nový institut daňového práva, který je součástí právního řádu od 1. 1. 2021 a který se stal nejvýraznějším prvkem umožňujícím uplatnění paušálu nejen u daně z příjmů fyzických osob, ale také v oblasti sociálního a zdravotního pojištění – poplatník v paušálním režimu a s jeho zavedením souvisejícími změnami v paušální dani. Diplomová práce rozebere tento nový prvek daňového práva i s ohledem na jeho recentní změny provedené zákonem č. 366/2022 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2023 týkající se diferenciací daňových poplatníků v paušálním režimu do tří pásem podle výše a zdroje příjmů související se zvýšením limitu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty.

Cílem diplomové práce je seznámit čtenáře se všemi možnostmi uplatnění paušálu u samostatné činnosti fyzických osob jako formy zjednodušení procesu výběru daní a snižování administrativní zátěže daňových poplatníků, zkoumat podmínky pro vstup do paušálního režimu a reflektovat aktuální změny v právní úpravě. Vzhledem k narůstajícím možnostem digitalizace a snadnější kooperace mezi jednotlivými součástmi veřejné správy je tato aktivita zákonodárce nanejvýš žádoucí. Je však třeba zkoumat, zda jsou podmínky paušálního režimu vhodně nastavené a zda je vůbec jeho využití pro osoby samostatně výdělečně činné výhodné, což bude v práci analyzováno na konkrétních příkladech. Práce zhodnotí konkrétní dopady zavedení institutu poplatníka v paušálním režimu na daňové poplatníky.

Téma jsem si zvolil pro svou aktuálnost, když klíčovým bodem diplomové práce je právě nový paušální režim, který je s ohledem na krátkou dobu své existence stále nepřiliš probádaným jevem a zaslouhuje si pozornost. Toto téma není v odborné literatuře komplexně zpracováno. Po nedávných legislativních změnách, které byly zmíněny výše, došlo k jeho zpřístupnění pro větší počet osob. Na začátku roku 2023 bylo k paušálnímu režimu přihlášeno až 100 tisíc osob samostatně výdělečně činných.¹ Z důvodu zvyšujícího se počtu osob jej

¹ Ministerstvo financí České republiky. *K paušální dani se pro letošní rok dosud přihlásilo až 32 tisíc nových živnostníků* [online]. MF CR.cz, 16. ledna 2023 [cit. 30. ledna 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2023/k-pausalni-dani-se-pro-letosni-rok-dosud-49977>.

využívajících považuji za potřebné se tématu věnovat a zhodnotit poslední změny právní úpravy.

Diplomová práce bude členěna do 5 kapitol, ty se dále budou dělit na podkapitoly. V první části bude popsána konstrukce daně z příjmů fyzických osob s akcentem na dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti. Tato kapitola poslouží pro uvedení čtenáře do problematiky, k objasnění a pochopení základních pojmů důležitých pro další orientaci v textu práce a pro seznámení se způsobem, jakým se základ daně z příjmů ze samostatné činnosti fyzických osob tvoří a jak mohou tyto osoby uplatňovat výdaje. Ve druhé části podrobněji práce popíše jednu z možností tvorby dílčího základu za užití výdajů procentem z příjmů, tedy paušálním způsobem. Na tomto místě také zanalyzuje relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, který se k některým aspektům paušálních výdajů opakovaně vyjádřil, zejména k povaze určitých druhů činností a jejich správnému zdanění. Ve třetí části se zaměří na dílčí otázku týkající se uplatňování výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které v sobě také skrývá jeden prvek paušalizace – paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem. Ve čtvrté části bude z důvodu popsaných výše analyzován poplatník v paušálním režimu a paušální daň. V poslední, páté, části provedu komparaci uplatnění paušálu v české právní úpravě s možnostmi v právních řádech Slovenska a Chorvatska.

Pro naplnění cílů diplomové práce budu využívat zejména vědecké metody deskripce a analýzy, v závěrečné části také metodu komparace. Odborná literatura se prozatím k tématu paušálního režimu příliš nevyjadřuje, přesto se však některé novější publikace problematiky částečně dotýkají a věnují se jí alespoň obecně a v dílčích ohledech. K rozboru některých ustanovení zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“) je užitá komentářová literatura. Kromě odborné literatury budu čerpat také z odborných článků, a to zejména článků publikovaných v periodikách z oblasti účetnictví a daní. Dále budu pracovat s právními předpisy, a to v podobě účinné k 1. 1. 2023, avšak k hlubší analýze vývoje paušálu u daně z příjmů fyzických osob využiji také starší znění ZDP.

V diplomové práci budu zkoumat několik otázek, přičemž základní otázkou je to, zda jsou instituty sloužící k uplatnění paušálu u daně z příjmů fyzických osob v rámci samostatné činnosti v českém právním řádu dostatečné, resp. zda je jejich aktuální legislativní podoba vhodně nastavena, či by bylo vhodné provést nějaké změny? Měl by zákonodárce přistupovat k rozšiřování možností uplatnění paušálu, nebo tyto možnosti spíše redukovat? Je paušální režim pro osoby samostatně výdělečně činné výhodný?

1 Daň z příjmů a její konstrukce

1.1 Daň z příjmů a její místo v soustavě daní

Daňová soustava v České republice v minulosti byla vymezena zákonem, který byl ale k 31. 12. 2003 zrušen.² Tento právní stav byl problematický, jelikož zákonodárce musel, pokud měl vůli zavést nějaký nový druh daně, měnit i tento zákon vymezující celou soustavu daní a docházelo tak ke zbytečnému prodloužení legislativního procesu a administrativní zátěži. V oblasti daňového práva, které je velmi dynamické a kde dochází k častým změnám, které se často dějí rukou v ruce se změnou politické reprezentace občanů po volbách do Parlamentu České republiky, je takový postup velmi nepružný. Nyní již formálně v českém právním řádu žádným právním předpisem daňová soustava vymezena není, je proto nutné hledat složení soustavy daní abstrakcí z jednotlivých zákonů upravujících konkrétní daně.

Daně, které jsou součástí daňové soustavy, lze obecně rozdělit na daně přímé a nepřímé. Daň z příjmů spadá do kategorie daní přímých, pro které je charakteristické, že dochází ke zdanění příjmu při jeho vzniku. Podstatné je, že u daní přímých jediná osoba nese daňovou povinnost a zároveň daň hradí. Daně přímé lze dále rozdělit na daně důchodového a majetkového typu. Daň z příjmů je typickou daní důchodovou, přičemž důchodem se nerozumí pouze peněžní příjmy, ale všechny druhy příjmů, a to bez ohledu na jejich zdroj.³ Daně nepřímé se ve zmíněných dvou základních charakteristických rysech odlišují – ke zdanění příjmu dochází při jeho spotřebě a osoba, která nese daňovou povinnost, se odlišuje od osoby, která daň fakticky hradí. Typickým zástupcem nepřímých daní je daň z přidané hodnoty.⁴

Právní úprava je obsažena v zákoně o daních z příjmů, který reguluje současně daň z příjmů fyzických i právnických osob. Nejprve každou daň samostatně, poté obsahuje pro obě daně společná ustanovení. Tato diplomová práce se dále bude zabývat pouze daní z příjmů fyzických osob, která je obsažena v části první ZDP. Další ustanovení relevantní pro účely této práce jsou obsažena v části třetí – společná ustanovení a části čtvrté – některá zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů. Procesní úprava je pak obsažena také v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

² Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů.

³ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 21.

⁴ KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 146.

Kromě samotného textu zákona je pro výklad daňových právních předpisů důležité věnovat pozornost také pokynům řady D Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“). Ty sice nejsou závazným právním předpisem, avšak sjednocují postup správců daně, upřesňují případné nejistoty ohledně výkladu zákona v případě nejasností a správce daně se jimi v praxi řídí. Daňový poplatník jimi sice formálně není vázán, ale pokud bude jeho jednání v souladu s těmito pokyny, lze předpokládat, že takové jednání nebude správcem daně napadeno. Pokyny řady D GFŘ jsou významným vodítkem při aplikaci daňových zákonů, protože nižší správní orgány (správci daně) se jimi, pokud nejsou v rozporu se zákonem, řídí.⁵

Daně z příjmů lze považovat za důležitou a stabilní součást státního rozpočtu, když za rok 2021 tvořily 16 % celkových příjmů, což byl hned za příjmy z pojistného na sociální zabezpečení a příjmy z daně z přidané hodnoty třetí nejvyšší příjem státního rozpočtu.⁶ Na dani z příjmů fyzických osob bylo vybráno celkem 109,1 mld. Kč. Oproti roku 2020, který byl již tak velmi atypický v důsledku pandemie onemocnění covid-19 a výsledky z tohoto roku také mohou být poněkud zkreslené oproti standardnímu stavu, však jde v důsledku zrušení tzv. superhrubé mzdy s účinností od 1. 1. 2021⁷ o výrazný pokles. V roce 2020 bylo na dani z příjmů fyzických osob vybráno celkem 154,1 mld. Kč.⁸ V roce 2021 tak byl výběr této daně o rovných 45 mil. Kč nižší než v roce předchozím.

Tabulka č. 1: Vývoj příjmů státního rozpočtu

Rok	Celkový příjem (v mld. Kč)	Daň z příjmů FO (v mld. Kč)	Podíl na příjmech
2020	1 475,5	154,1	10,44 %
2021	1 487	109,1	7,34 %

⁵ PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. 2. vydání*. Praha: C.H. Beck, 2015, s. 1223.

⁶ Ministerstvo financí České republiky. *Státní závěrečný účet České republiky za rok 2021 – Příloha C – Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu* [online], s. 12. Praha: oddělení 2102 – Plnění státního rozpočtu, 2022. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Statni-zaverecny-ucet_2021_Priloha-C.pdf.

⁷ Zákonem č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Ministerstvo financí České republiky. *Státní závěrečný účet České republiky za rok 2020 – Příloha C – Zpráva o výsledcích hospodaření státního rozpočtu* [online], s. 12. Praha: oddělení 2102 – Plnění státního rozpočtu, 2021. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Statni-zaverecny-ucet_2020_Priloha-C.pdf.

1.2 Konstrukce daně z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob se dle ZDP skládá z několika esenciálních prvků. Základními konstrukčními složkami jsou – a) subjekt (poplatník) daně, b) předmět daně, c) základ daně a s ním spojené jednotlivé dílčí základy daně, d) sazba daně a e) tzv. korekční prvky ve formě nezdanitelných částí základu daně, položek odčitatelných od základu daně a slev na dani.⁹

1.2.1 Daňový subjekt

Ustanovení § 2 ZDP stanoví, že poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby¹⁰, které jsou dále členěny na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňovými rezidenty jsou fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Tyto osoby pak v České republice daní jak příjmy ze zdrojů na území České republiky, tak příjmy ze zdrojů v zahraničí. Daňoví nerezidenti jsou pak ostatní osoby, rozdílnost v spočívá v předmětu zdanění – tyto osoby v České republice zdaňují pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky.¹¹ Obvyklým zdržováním se na území České republiky se rozumí pobyt po dobu alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce.¹² Zvláštním druhem poplatníka daně je pak poplatník v paušálním režimu, který bude podrobně rozebrán v kapitole 4 této diplomové práce.

1.2.2 Předmět daně

Ustanovení § 3 ZDP stanoví, co je předmětem daně z příjmů fyzických osob. Ústředním pojmem pro určení předmětu daně je „příjem“. Příjmem se rozumí „příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou“.¹³ Bližší výklad tohoto ustanovení pak podává také soudní praxe, když bylo konstatováno, že příjmem: „...je zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné.“¹⁴ Konkrétně pak jde o příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti,

⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, s. 316.

¹⁰ Pro vymezení fyzických osob viz § 23 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ § 2 odst. 2 a 3 ZDP.

¹² § 2 odst. 4 ZDP.

¹³ § 3 odst. 2 ZDP.

¹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136 (843/2006 Sb. NSS), str. 5-6.

příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy. Jednotlivá ustanovení do detailu popisují, co se rozumí tímto typem příjmu, pro účely této diplomové práce však budou v následující podkapitole blíže popsány pouze příjmy ze samostatné činnosti, ostatní části předmětu daně nebudou rozebrány. Kromě pozitivního výčtu předmětu daně obsahuje ZDP i výčet negativní, a to v § 3 odst. 4. Předmětem daně nejsou např. úvěry a zápůjčky za splnění stanovených podmínek či příjmy au-pair.

1.2.3 Základ daně, sazba daně a korekční prvky

Ustanovení § 5 ZDP je obecným ustanovením pro stanovení základu daně. Základem daně se rozumí „částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak“.¹⁵ Do základu daně se nezapočítávají příjmy, které jsou od daně osvobozené, vymezené v § 4 a 4a a dále u také u jednotlivých předmětů daně. Pokud má poplatník více druhů příjmů, je základ daně tvořen jako součet dílčích základů daně dle jednotlivých druhů příjmů.¹⁶ Pro účely této diplomové práce bude v následující podkapitole blíže rozebrána pouze tvorba dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti. Ustanovení § 16 odst. 2 ZDP stanoví, že takto zjištěný základ daně může být dále upravován prostřednictvím tzv. korekčních prvků, a to pomocí institutů nezdanitelné části základu daně (§ 15 ZDP)¹⁷ a položek odčitatelných od základu daně (§ 34 a násl. ZDP)¹⁸. Takto zjištěný základ daně se zaokrouhlí na celá sta Kč dolů a pro výpočet daňové povinnosti se uplatní sazba daně. Ta činí podle § 16 odst. 1 ZDP 15 % pro část základu daně do 48násobku průměrné mzdy a 23 % pro část základu daně přesahující 48násobek průměrné mzdy¹⁹. Daň se vypočte jako součin sazby daně a základu daně. Konečná výše daně může být modifikována dalším korekčním prvkem, a to slevou na dani.²⁰

¹⁵ § 5 odst. 1 ZDP.

¹⁶ § 5 odst. 2 ZDP.

¹⁷ Např. úroky zaplacené z hypotečního úvěru či příspěvky na soukromé životní pojištění.

¹⁸ Např. daňová ztráta minulých let či výdaje vynaložené na výzkum a vývoj.

¹⁹ § 21g odst. 2 ZDP stanoví, že se průměrná mzda určuje podle zákona upravujícího pojistné na sociálním zabezpečení. Ten v § 23b odst. 4 tento postup pro určení průměrné mzdy popisuje. Je třeba vycházet z nařízení vlády č. 290/2022 Sb., ve znění pozdějších předpisů, které stanoví výši všeobecného vyměřovacího základu a výši přepočítacího koeficientu. Výše průměrné mzdy pro rok 2023 po jejich součinu tak činí 40 324 Kč. 48násobek průměrné mzdy pro rok 2023 činí 1 935 552 Kč.

²⁰ § 35 a násl. ZDP – např. sleva na poplatníka, na manžela či na invaliditu.

1.3 Samostatná činnost a dílčí základ daně

Jak bylo zmíněno v předchozí podkapitole, základ daně z příjmů fyzických osob se může skládat z několika dílčích základů, přičemž jedním z nich může být dílčí základ daně, který je tvořen příjmy ze samostatné činnosti. ZDP vymezuje, co vše se rozumí takovým příjmem – příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, ze živnostenského podnikání, z jiného podnikání, ke kterému je třeba podnikatelského oprávnění, z nezávislého povolání, z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku, z průmyslového vlastnictví a autorských práv a z podílu na zisku společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti.²¹ Tento výčet je taxativní, nelze jej tudíž dále rozšiřovat a zároveň musí být naplněna podmínka, že se nejedná o příjem ze závislé činnosti.²² Zařazení pod konkrétní ustanovení § 7 ZDP však může v praxi činit potíže. Pro překonání výkladových problémů slouží např. pokyn č. GFŘ – D – 59, který stanoví: „*Za příjmy podle tohoto ustanovení se považují příjmy ze samostatné činnosti vykonávané na základě povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu...*“²³ Významnou roli pak hraje i soudní praxe (viz dále v kapitole 2).

Klíčovými pojmy pro tuto oblast jsou podnikatel či osoba samostatně výdělečně činná, ty však v zákoně o daních z příjmů definovány nejsou. Jak bylo popsáno, ZDP vymezuje to, co se rozumí příjmem ze samostatné činnosti, definice pojmu samostatná činnost však absentuje. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008-129 stanovil tři kritéria samostatné činnosti ve smyslu § 7 ZDP:

- 1) dovolenost činnosti,
- 2) skutečný výkon činnosti a
- 3) naplnění znaků podnikání.²⁴

Pro posouzení znaků podnikání je třeba si vypomoci právní úpravou mimo oblast daňového práva. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“ nebo „občanský zákoník“) stanovuje v § 420 odst. 1, kdo je podnikatelem. Za podnikatele považujeme osobu, která vykonává výdělečnou činnost:

- 1) samostatně, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost,

²¹ § 7 ZDP.

²² PELC, Vladimír. *Daně z příjmů...* s. 119.

²³ Pokyn č. GFŘ – D – 59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, čl. II, k § 7, s. 12.

²⁴ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů...* s. 119-120.

- 2) za účelem dosažení zisku,
- 3) živnostenským nebo obdobným způsobem,
- 4) se záměrem činit tak soustavně.

Dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti pak lze tvořit dvojím způsobem. První možností je snižování příjmů o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů.²⁵ Podrobný postup pro stanovení základu daně obsahuje ZDP v § 23 až 33. V § 24 ZDP se stanoví, co se rozumí výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy to, jaké výdaje jsou pro účely podání daňového přiznání daňově uznatelné.²⁶ V § 25 ZDP je naopak vymezen negativní výčet těchto výdajů, tedy to, které výdaje nejsou daňově uznatelné.²⁷ Pokud poplatník není povinen vést účetnictví²⁸, eviduje svoje výdaje formou tzv. daňové evidence, která obsahuje údaje o příjmech, výdajích, majetku a dlužích daného subjektu.²⁹ Pokud si poplatník své výdaje z jakýchkoliv důvodů neeviduje, existuje možnost uplatnění výdajů paušálním způsobem stanoveným procentem z příjmů, přičemž o tomto institutu bude pojednáno v následující kapitole. Specifikem dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti oproti jiným dílčím základům daně je také to, že pokud výdaje přesáhnou příjmy, může být dosaženo daňové ztráty, kterou lze v jiných zdaňovacích obdobích využít jako položku odčitatelnou od základu daně.³⁰ Problematika dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti bude dále rozvedena v následující kapitole.

²⁵ § 7 odst. 3 ZDP.

²⁶ Např. odpisy hmotného majetku, pojistné na sociální zabezpečení či různé členské příspěvky hrazené poplatníkem.

²⁷ Např. vyplácené podíly na zisku, technické zhodnocení či výdaje na reprezentaci.

²⁸ § 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ § 7b ZDP.

³⁰ § 5 odst. 3 ZDP a § 34 ZDP.

2 Uplatňování paušálních výdajů procentem z příjmů

2.1 Zákonná úprava a její vývoj

Obecně a velmi stručně byla tvorba dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti popsána v předchozí kapitole. Tou se budu zabývat v následujícím textu podrobněji. Komentářová literatura rozlišuje tvorbu dílčího základu daně dvojího typu, a to na bilančním, či nebilančním podkladě. V prvním případě je základem pro zdanění obchodní zisk poplatníka a podklad pro zpracování daňového přiznání tvoří účetnictví nebo daňová evidence daňového subjektu. Ve druhém případě není zisk rozhodný, uplatní se fiktivní výdaje stanovené procentem z příjmů, což je právě předmětem této kapitoly.³¹

Ustanovení § 7 odst. 7 ZDP stanoví: „*Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši:*

- a) **80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč,**
 - b) **60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč,**
 - c) **30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč,**
 - d) **40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč.**
- Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit.“*

Konkrétní výše výdajového paušálu se tedy odvíjí od druhu vykonávané činnosti a zařazení daného příjmu podle § 7 odst. 1 a 2 ZDP. Pokud má poplatník v jednom zdaňovacím období více druhů příjmů podle § 7, u nichž jsou stanovena rozdílná procenta výdajového paušálu, musí vést přesnou evidence jednotlivých druhů příjmů podle toho, jakou výši výdajového paušálu k nim lze uplatnit. Výdajový paušál může využít také plátce daně z přidané hodnoty a subjekty, které jsou povinny vést účetnictví.³²

³¹ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů...* s. 124.

³² Pokyn č. GFŘ – D – 59... s. 13.

Pro přehlednost uvádím tabulku výše výdajového paušálu podle druhu činnosti:

Tabulka č. 2: Výše výdajového paušálu podle druhu činnosti

Druh příjmu ze samostatné činnosti	Ustanovení ZDP	Výše výdajového paušálu
Zemědělská výroba, lesní a vodní hospodářství	§ 7 odst. 1 písm. a) ZDP	80 %, nejvýše 1 600 000 Kč
Řemeslná živnost	§ 7 odst. 1 písm. b) ZDP	80 %, nejvýše 1 600 000 Kč
Ostatní živnostenské podnikání	§ 7 odst. 1 písm. b) ZDP	60 %, nejvýše 1 200 000 Kč
Jiné podnikání neuvedené v § 7 odst. 1 písm. a) a b) ZDP	§ 7 odst. 1 písm. c) ZDP	40 %, nejvýše 800 000 Kč
Podíl společníka VOS a komplementáře KS na zisku	§ 7 odst. 1 písm. d) ZDP	Nelze uplatnit paušál
Příjem z práv z duševního vlastnictví	§ 7 odst. 2 písm. a) ZDP	40 %, nejvýše 800 000 Kč
Nájem majetku zařazeného v obchodním majetku	§ 7 odst. 2 písm. b) ZDP	30 %, nejvýše 600 000 Kč
Nezávislé povolání	§ 7 odst. 2 písm. c) ZDP	40 %, nejvýše 800 000 Kč

Volba způsobu, jakým bude poplatník uplatňovat své výdaje, je čistě jeho svobodným rozhodnutím, které lze učinit jak v průběhu, tak i po skončení zdaňovacího období v daňovém přiznání.³³ Přesto však zákon uvádí na posledním místě odstavce 7 poměrně nevýraznou, byť důležitou poznámku – způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit. K tomuto se judikatura opakovaně vyjadřovala a precizovala výklad tohoto ustanovení. Panuje shoda na tom, že nelze zpětně měnit z paušálních výdajů na skutečné (opačně to však možné je). Klíčovým je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. února 2008, č. j. 1 Afs

³³ Tento názor vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. listopadu 2010, č.j. 8 Afs 10/2010-97.

123/2006-59, který konstatoval, že: „S ohledem na systematické zařazení této věty na konci ustanovení je patrné, že zákon napříště zakazuje pouze následnou změnu výdajů paušálních na výdaje skutečné. **Druhý typ změny, tedy zvolení výdajů paušálních namísto výdajů skutečných při dodatečném daňovém přiznání, zůstává nadále možný.**“³⁴ S rozhodnutím se ztotožňuji, přechod ze skutečných výdajů na paušální i dodatečně dává podle mého názoru smysl, protože se pojmově jedná o zjednodušení jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně. Opačný přechod, tedy z paušálních výdajů na skutečné by byl komplikovaný pro obě dotčené strany s ohledem na nutnost zpětného dokládání, prokazování a ověřování dokladů pro uplatnění skutečných výdajů.

Výdajový paušál je součástí zákona o daních z příjmů už od jeho vzniku, tedy od prvního dne účinnosti – 1. 1. 1993. Jeho úprava se ale během uplynulých třiceti let, jako ostatně podstatná část celého zákona, měnila. První výdajový paušál byl pouze pro tři kategorie samostatné činnosti, a to ve výši 50 % (zemědělská výroba, lesní a vodní hospodářství) a 30 % (příjmy z autorských práv, živnost, jiné podnikání, nezávislá povolání) z příjmů, přičemž nebylo stanoveno žádné nominální omezení maximální výše uplatněných výdajů.³⁵ Po velmi překotném vývoji, rozšiřování a zužování, zvyšování a snižování výdajového paušálu se od 1. 1. 2011 v ZDP ustálila stávající podoba výdajového paušálu, tedy 80 %, 60 %, 40 % a 30 %.³⁶ K další velké změně došlo po těchto turbulentních proměnách až od 1. 1. 2013, kdy se v zákoně o daních z příjmů poprvé objevilo nominální omezení výdajů uplatňovaných výdajovým paušálem, tedy maximální výše výdajů, které lze výdajovým paušálem uplatnit, a to 800 000 Kč pro kategorii 40 % a 600 000 Kč pro kategorii 30 %.³⁷ Od 1. 1. 2015 byly do zákona doplněny další nominální omezení, a to 1 600 000 Kč pro kategorii 80 % a 1 200 000 Kč pro kategorii 60 %.³⁸ Od 1. 7. 2017 zákonodárce opět výrazně do podoby výdajového paušálu zasáhl, když razantně omezil jeho maximální nominální výši, a to na polovinu stávajících hodnot.³⁹ K 1. 4. 2019 však došlo k navrácení na původní úroveň, což bylo doposud posledním zásahem do podoby výdajového paušálu.⁴⁰

³⁴ Shodně také novější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. února 2015, č. j. 9 Afs 204/2014-31.

³⁵ § 7 odst. 7 ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 31. 5. 1993.

³⁶ § 7 odst. 7 ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2011.

³⁷ § 7 odst. 7 ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2014.

³⁸ § 7 odst. 7 ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017.

³⁹ § 7 odst. 7 ZDP, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 3. 2019.

⁴⁰ § 7 odst. 7 ZDP, ve znění účinném od 1. 4. 2019 do 31. 3. 2019.

2.2 Zařazení vykonávané činnosti podle § 7 ZDP – soudní praxe

Co se týče teoretického vymezení druhů činností provedeného výše a na ně navazující výše výdajového paušálu, dá se označit za jasné. Jiná situace však nastane v případě praktické aplikace ustanovení § 7 ZDP. Zařazení fakticky vykonávané činnosti může činit, a také činí, v praxi potíže, s čímž se poté potýkají správní soudy, a zejména Nejvyšší správní soud. Autor v této podkapitole rozebírá dvě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na kterých ilustruje problematičnost zařazení některých druhů činností, s tím souvisejícího uplatnění správné výše výdajového paušálu a konsekvence z toho vyplývající.

2.2.1 Povaha činnosti profesionálního sportovce

První případem je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. července 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54, tzv. „případ Lafata“. Jádrem sporu bylo to, zda činnost profesionálních sportovců spadá z hlediska daňového pod příjmy ze živnostenského podnikání anebo pod příjmy z nezávislého povolání, přičemž toto posouzení je důležité pro otázku uplatňování výdajů, jak bylo popsáno výše. Fotbalista David Lafata měl k výkonu své činnosti živnostenské oprávnění, a proto v daňovém přiznání příjmy z výkonu činnosti profesionálního fotbalisty zařadil podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP a uplatnil výdajový paušál ve výši 60 % podle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP. Správce daně Lafatovi doměřil daň z příjmů za roky 2011, 2012 a 2013, protože činnost profesionálního fotbalisty považoval za nezávislé povolání ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Konstatoval, že nebyly naplněny znaky živnosti a že měl být uplatněn výdajový paušál ve výši 40 % podle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP.

Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku zabýval posouzením povahy činnosti profesionálního fotbalisty nejen z hlediska daňového, ale také z hlediska soukromoprávního, tedy tím, zda profesionální fotbalista naplňuje výkonem této činnosti znaky závislé práce. Tento aspekt ale není předmětem této diplomové práce, proto se jím dále nebudu zabývat.

Podstatným závěrem Nejvyššího správního soudu je, že obsahovou náplní živnosti volné „*Provozování tělovýchovných zařízení a organizování sportovní činnosti*“, kterou měl v živnostenském rejstříku evidovanou David Lafata, je také, mimo jiné, „*Činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku.*“⁴¹ Přestože podle Nejvyššího správního soudu všechny znaky živnosti nejsou naplněny v „čisté“

⁴¹ Příloha č. 4 bod 74. nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, ve znění pozdějších předpisů.

podobě, lze zařadit činnost profesionálního fotbalisty pod tuto volnou živnost.⁴² Vzhledem k nejasné právní úpravě lze tuto činnost vykonávat buď jako živnostenské podnikání nebo jako nezávislé povolání a daňový subjekt nelze nutit, aby zvolil způsob zdanění, který je fiskálně výhodnější pro stát.⁴³

S rozhodnutím Nejvyššího správního soudu se zcela ztotožňuji. Za situace, kdy je určitá volná živnost vymezena tak široce, že zahrnuje i činnost, kterou daňový subjekt vykonává, a dokonce tuto činnost zákonodárce výslovně uvádí jako obsahovou náplň dané živnosti, je zcela proti smyslu daňových předpisů, aby subjekt byl nucen využít méně výhodný výdajový paušál a zbytečně tak zvyšovat svoji daňovou povinnost, přestože daným živnostenským oprávněním disponuje. Pokud by stát chtěl jednoznačně stanovit, že výkon činnosti profesionálního fotbalisty nemůže být vykonáván formou živnostenského podnikání, je toto třeba postavit najisto. Je na daňovém subjektu, aby si zvolil takový způsob zdanění, který je pro něj nejvýhodnější, pokud postupuje v souladu se zákony. Na zákonodárci je stanovení jasných pravidel, legislativních mantinelů, které musejí daňové subjekty dodržovat. Pokud tato pravidla umožňují výběr z několika přípustných variant, nelze poplatníky nutit k tomu, aby si dobrovolně zvyšovali svou daňovou povinnost a využívali výdajový paušál pro ně zjevně nevýhodný.

2.2.2 Řemeslná živnost bez živnostenského oprávnění a výdajový paušál

Druhým rozebíraným rozhodnutím je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. září 2018, č. j. 7 Afs 232/2017-28. Jádrem sporu bylo to, zda je poplatník oprávněn uplatnit v daňovém přiznání výdajový paušál ve výši 80 % určený pro řemeslnou živnost i v případě, kdy nedisponuje příslušným živnostenským oprávněním. Nejvyšší správní soud tak řešil otázku, zda je rozhodné vymezení živnosti v takovém oprávnění, jehož je poplatník držitelem, nebo je třeba ze strany správce daně posuzovat činnost materiálně, tedy zda se ve skutečnosti jedná o živnost řemeslnou, či nikoliv. Poplatník uplatnil výdajový paušál pro řemeslnou živnost, přestože nebyl držitelem oprávnění pro tento typ činnosti. Správce daně poplatníkovi doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2014.

Nejvyšší správní soud konstatoval, že není sporu o tom, že poplatník byl držitelem živnostenského oprávnění, avšak pouze pro živnost volnou, konkrétně pro „*Obchod a služby*“

⁴² Bod 33 citovaného rozsudku.

⁴³ Bod 35 citovaného rozsudku.

neuvezené v přílohách 1-3 živnostenského zákona, obory činnosti: *velkoobchod a maloobchod, údržba motorových vozidel a jejich příslušenství*“, přičemž však materiálně vykonával živnost řemeslnou.⁴⁴ Dále podle Nejvyššího správního soudu nebylo sporu ani o tom, že poplatník uplatnil výdaje k činnosti „*Klempířství a oprava karoserií*“, což zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, vymezuje v Příloze č. 1 k tomuto zákonu jako živnost řemeslnou. Nejvyšší správní soud konstatoval, že ZDP neobsahuje vymezení řemeslné živnosti a v § 7 odst. 7 písm. a) ZDP jednoznačně odkazuje do působnosti živnostenského zákona, proto by bylo nelogické, aby po tomto zjevném odkazu z kritérií stanovených živnostenským zákonem správce daně nevycházel.⁴⁵

I s tímto právním názorem Nejvyššího správního soudu souhlasím. Výdajový paušál ve výši 80 % je nejvyšší možný, který může daňový poplatník využít, a je využitelný pouze pro úzkou skupinu činností. Pro správce daně by bylo nadměrně zatěžující, kdyby musel materiálně posuzovat všechna podaná daňová přiznání a kontrolovat, zda ve skutečnosti daňový subjekt, který daným oprávněním v době podání přiznání nedisponuje, danou činnost fakticky nevykonává. Živnostenský zákon stanovuje pro získání živnostenského oprávnění na řemeslnou živnost určité podmínky, které musí žadatel o toto oprávnění naplnit a které jsou oproti živnosti volné přísnější, a bylo by tak zjevným obcházením zákona, kdyby si mohli živnostníci, kteří mají v živnostenském rejstříku zapsanu živnost volnou, uplatňovat výdajový paušál vyšší, než jim podle ZDP náleží. Rozhodnutí schvalující takový postup by šlo nejen proti smyslu zákona a způsobovalo by neodůvodněné snižování daňových příjmů státu, ale také by pro živnostníky otvíralo možnost, jak zákon libovolně obcházet. Takový postup je v právním státě podle mého názoru nepřijatelný.

2.3 Výhody a nevýhody výdajového paušálu

V této podkapitole se zaměřuji na konkrétní praktické výhody a nevýhody užití výdajového paušálu. Nejprve uvedu dva příklady uplatnění výdajového paušálu v praxi.

Příklad 1 – Jan provozuje e-shop, vlastní živnostenské oprávnění na živnost volnou – velkoobchod a maloobchod. Jeho internetový obchod měl za rok 2022 tržby 2 150 000 Kč. Jan provozuje obchod sám, zásilky odesílá z domu, jeho jedinými náklady tak jsou nákupní cena

⁴⁴ Body 16 a 19 citovaného rozsudku.

⁴⁵ Body 21-22 citovaného rozsudku.

zboží a obalový materiál. Janovy výdaje na tyto položky činily 1 750 000 Kč. Vyplatí se Janovi použít výdajový paušál?

Tabulka č. 3: Příklad 1 – výpočet s výdajovým paušálem

Příjem	2 150 000 Kč
Výdajový paušál	60 %
Fiktivní výdaje dle paušálu	1 290 000 Kč; výdajový paušál je však nominálně omezen, proto si Jan může uplatnit nejvýše 1 200 000 Kč
Základ daně	950 000 Kč
Daň před slevami	142 500 Kč

Tabulka č. 4: Příklad 1 – výpočet s reálnými výdaji

Příjem	2 150 000 Kč
Reálné výdaje	1 750 000 Kč
Základ daně	400 000 Kč
Daň před slevami	60 000 Kč

Z výpočtů uvedených v tabulkách jasně vyplývá, že v tomto případě se poplatníkovi výdajový paušál nevyplatí, a to hned ze dvou důvodů. První z nich je, že jeho užití je vhodné spíše u činností, kde má poplatník nízké náklady. Pokud ale provozuje internetový obchod jako ve zde uvedeném příkladu a jedná se o klasické přeprořádání zboží, vznikají mu poměrně vysoké náklady na samotný nákup a zaslání zboží a je lepší užít reálné výdaje poplatníka. Druhý důvod, proč v tomto případě není užití výdajového paušálu vhodné je, že je dána horní limitace výdajů podle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP, jak bylo popsáno výše. Maximální výše příjmů, pro které se vyplatí výdajový paušál užít, je 2 000 000 Kč. Pokud má poplatník příjem přesahující tuto částku, budou vždy výdaje uplatněné výdajovým paušálem ve výši 1 200 000 Kč a ne více.

Příklad č. 2 – Marek provozuje vodní hospodářství, jeho příjem z této činnosti v roce 2022 činil 1 900 000 Kč. Jeho reálné výdaje za celý rok byly 1 400 000 Kč. Vyplatí se Markovi použít výdajový paušál?

Tabulka č. 5: Příklad 2 – výpočet s výdajovým paušálem

Příjem	1 900 000 Kč
Výdajový paušál	80 %
Fiktivní výdaje dle paušálu	1 520 000 Kč
Základ daně	380 000 Kč
Daň před slevami	57 000 Kč

Tabulka č. 6: Příklad 2 – výpočet s reálnými výdaji

Příjem	1 900 000 Kč
Reálné výdaje	1 400 000 Kč
Základ daně	500 000 Kč
Daň před slevami	75 000 Kč

V tomto případě je výsledek oproti příkladu č. 1 opačný. Pro příjem ze zemědělství, lesního či vodního hospodářství činí výdajový paušál 80 % z dosažených příjmů. Marek si může paušálem uplatnit výdaje až do výše 1 520 000 Kč a v případě využití výdajového paušálu je tak výsledná daň před slevami o 18 000 Kč nižší.

Na dvou uvedených příkladech je demonstrováno, že výdajový paušál není vhodný za všech okolností a pro všechny poplatníky. Je třeba vždy v konkrétním případě posuzovat, jakou činnost poplatník vykonává, jaké mu skutečně vznikají náklady a jaká je výše výdajového paušálu. Po komplexním zhodnocení těchto faktorů se může poplatník, jak bylo popsáno výše, i po skončení zdaňovacího období rozhodnout, zda paušální výdaje využije, či nikoliv.

Použití výdajového paušálu poplatníkovi daně v některých případech poskytuje množství **výhod**. Na prvním místě stojí o mnoho nižší administrativní nároky (a s tím spojené náklady) na poplatníka při výkonu své činnosti. Postačuje mu pouze správně evidovat příjmy a pohledávky, což s určitými výjimkami zvládne svépomocí a odpadají mu tak i další navazující náklady, např. na hrazení účetních služeb. Nemusí evidovat své výdaje ve formě faktur, účtenek či jiných účetních dokladů, ale postačuje, aby si evidoval pouze to, co mu bylo nebo nebylo uhrazeno ze strany jeho zákazníků či klientů. Další z výhod je to, že v některých případech poplatník bude platit podstatně nižší daň, než kdyby možnost využití výdajového paušálu v právním řádu nebyla zakotvena. Jde o vstřícnost ze strany zákonodárce a opatření pro osoby zejména s nižšími příjmy, které by své výdaje prokazovaly těžko nebo mají výdaje při výkonu činnosti velmi nízké, aby tyto osoby nebyly nadměrně daňově zatíženy. Jak bylo ilustrováno

na příkladu č. 2, může jít o markantní rozdíl v konečné výši daně a výraznou finanční úlevu pro daňový subjekt.

Uplatnění výdajového paušálu však kromě popsaných výhod skýtá také poměrně širokou paletu **nevýhod**, které musí poplatník vzít v úvahu při posuzování toho, zda výdajový paušál využije. V případě, když má poplatník více druhů příjmů v rámci dílčího základu daně podle § 7 ZDP, tedy např. příjem ze zemědělské činnosti a k tomu příjem z nezávislého povolání, nemůže kombinovat výdaje reálné a výdaje paušální. Buď musí uplatnit výdajový paušál pro všechny druhy příjmů, nebo pro žádný z nich, což může být mnohdy omezující.⁴⁶ S existencí více druhů příjmů v rámci dílčího základu podle § 7 ZDP se také pojí další z nevýhod, a to, že poplatník musí striktně mezi těmito příjmy rozlišovat, sám je správně zatřídít a stanovit správnou výši paušálu, což může mnohdy narážet na odlišný názor správce daně, viz případy ze soudní praxe popsané výše. Podle § 7 odst. 8 ZDP v sobě výdajový paušál zahrnuje veškeré výdaje vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů, což znamená například nemožnost uplatnění odpisů hmotného majetku. Kromě evidence příjmů a pohledávek může být poplatník v určitých případech nucen evidovat také jiné údaje – např. údaje o mzdách a sražené dani zaměstnancům, údaje o platbách v hotovosti podle § 97 odst. 1 DŘ a další.⁴⁷ Evidence těchto, příp. dalších údajů podle jiných předpisů zvyšuje administrativní nároky, smazává jednu z hlavních výhod výdajového paušálu a zdvihá otázku, zda by nebylo přínosnější vést evidenci kompletní. A v neposlední řadě je třeba také zmínit existenci stropů pro uplatnění výdajového paušálu, což souvisí s otázkou výhodnosti pro daňového poplatníka. Platí, že to může být nástroj sice účinný, ale je omezený pro specifickou skupinu poplatníků.

2.4 Hodnocení právní úpravy výdajového paušálu a návrhy *de lege ferenda*

Jak vyplynulo z popisu vývoje právní úpravy v podkapitole 2.1, ustanovení § 7 odst. 7 ZDP bylo podrobena četným legislativním změnám, nyní to však vypadá, že dochází po 30letém vývoji k ustálení. V úvodu práce jsem stanovil jako jednu z výzkumných otázek, zda je legislativní podoba institutů paušalizace v zákoně o daních z příjmů vhodně nastavena, či jsou namísto nějaké změny. V oblasti výdajového paušálu se ideální nastavení hledalo dlouho,

⁴⁶ BERÁNEK, Petr. *Průvodce zákonem o daních z příjmů pro OSVČ a další poplatníky s dílčím základem v § 7*. Olomouc: ANAG, 2021, s. 101.

⁴⁷ Tamtéž, s. 100-101.

nejsem však zcela přesvědčen o tom, zda se to nakonec zcela vydařilo a v dílčích ohledech mám k aktuální podobě výdajového paušálu výhrady.

Na příkladech bylo demonstrováno, že nominální strop výše výdajů uplatněných výdajovým paušálem se pojí s příjmy ve výši 2 000 000 Kč. Pokud má poplatník příjmy vyšší, může paušál uplatnit, ale uplatněné výdaje již zůstanou zafixovány ve výši stropu. Vzhledem k nedávným změnám v právní úpravě zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ či „ZDPH“), provedeným zákonem č. 366/2022 Sb. s účinností od 1. 1. 2023 spočívajícím v navýšení limitu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty právě na částku 2 mil. Kč si kladu otázku, zda by mělo být využití výdajového paušálu přístupné nadále i plátcům daně z přidané hodnoty. Současná podoba to nezakazuje, dokonce výše citovaný pokyn GFŘ výslovně uvádí, že plátcí daně z přidané hodnoty výdajový paušál také využít mohou, avšak po zvýšení limitu pro povinnou registraci taková úprava podle mého názoru nedává příliš velkého smyslu.

Hlavní výhodou výdajového paušálu je zejména snížení administrativního zatížení poplatníků, plátcí daně z přidané hodnoty jsou však pro účely podávání pravidelného daňového přiznání z této daně nuceni příslušné evidence vést. Tito plátcí budou z valné většiny registrováni kvůli tomu, že dosáhli obratu 2 mil. Kč a paušální výdaje tak pro ně stejně budou omezeny stropem. Bylo by tak zřejmě přehlednější, kdyby zákon paušální výdaje napříště pro plátce daně z přidané hodnoty zakazoval.⁴⁸ Pokud by zákonodárce k tomuto kroku nechtěl přistoupit, bylo by podle mého názoru vhodné navýšit maximální výše výdajového paušálu tak, aby jeho využití pro plátce daně z přidané hodnoty s nižšími příjmy (např. do 3 mil. Kč) bylo smysluplné. V této podobě vlastně výdajový paušál doposud existoval. Hranice pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty byla 1 mil. Kč, avšak nominální strop výdajového paušálu odpovídal maximálním příjmům ve výši 2 mil. Kč, proto jeho použití dávalo pro některé plátce daně z přidané hodnoty stále význam. Hlavním účelem výdajového paušálu však je zjednodušení pro poplatníky s nižšími příjmy. Mám však za to, že plátcí daně z přidané hodnoty jimi nejsou, proto bych se klonil spíše k zákonnému omezení využití paušálu těmito poplatníky. Situace, kdy došlo k navýšení limitu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty, avšak zároveň k zachování stávající výše limitů v oblasti výdajového paušálu, mi připadá jako nedotažené řešení ze strany zákonodárce.

⁴⁸ Obdobně VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 182.

Dalším problematickým bodem právní úpravy, který v ZDP shledávám, je přechod z uplatňování výdajového paušálu na daňovou evidenci nebo účetnictví a naopak. Poplatník totiž při takovém přechodu musí upravit základ daně za předcházející zdaňovací období: „*Jestliže se poplatník rozhodne změnit způsob uplatňování výdajů, potom je povinen za zdaňovací období předcházející této změně upravit základ daně tak, jako kdyby ukončil činnost.*“⁴⁹ ZDP v § 23 odst. 8 pak stanovuje pravidla pro úpravu daňového základu při přechodu z daňové evidence na uplatňování výdajů paušálem. Kompletní podmínky přechodu v diplomové práci neuvádím, protože se jedná o příliš specifickou problematiku, která není předmětem této práce, ale tématem spíše ekonomickým či účetním. Vančurová však uvádí, že přecházení z jednoho systému uplatňování výdajů na druhý ve formě jakési spekulace daňového poplatníka a snahu o dosažení co nejvyšší míry daňové optimalizace, je třeba omezit. Navrhuje vložení ustanovení stanovícího, že pokud se poplatník rozhodne uplatňovat výdaje paušálem, musí tento režim zachovat po určitý předem stanovený počet zdaňovacích období.⁵⁰ S tímto návrhem se ztotožňuji a takovou změnu právní úpravy bych také uvítal.

Nedostatek právní úpravy tedy vidím zejména v problematice uplatňování paušálních výdajů plátcí daně z přidané hodnoty viz výše. V této oblasti by podle mě mělo dojít k zásadní změně směřující spíše k redukci možnosti uplatnění tohoto institutu, tedy omezení jeho využití plátcí daně z přidané hodnoty. Ve zbytku se dá říct, že úprava je po dlouhém vývoji již nastavena vcelku dobře, procenta jsou nastavena logicky a systematicky a s výkladovými problémy se dokáže účinně vypořádat Nejvyšší správní soud.

⁴⁹ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 185.

⁵⁰ Tamtéž s. 184-185.

3 Uplatnění paušálního výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem

3.1 Zákonná úprava a její vývoj

Jak bylo popsáno v kapitole 1, podkapitole 1.3, možnost tvorby dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti je dvojí. Jeden z těchto způsobů byl popsán v předchozí kapitole, tím je výdajový paušál. Druhým způsobem je uplatnění tzv. reálných výdajů, slovy zákona – prokazování výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ustanovení § 24 ZDP vymezuje, co se takovými výdaji rozumí. V rámci právní úpravy reálných výdajů se vyskytuje další institut paušalizace daně z příjmů fyzických osob relevantní pro tuto diplomovou práci, a tím je paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem (dále jen „paušální výdaj na dopravu“).

Tento institut je využitelný jednak fyzickými osobami, jednak taky ale právnickými osobami, a to všemi těmi, kteří mají příjem ze samostatné činnosti a těmi, kteří vedou daňovou evidenci či účetnictví a neuplatňují výdajový paušál⁵¹. Daňový poplatník neuplatňující výdajový paušál podle § 7 odst. 7 ZDP má v případě, kdy využívá ke svému podnikání silniční motorové vozidlo, dvě možnosti, jak uplatňovat výdaje spojené s provozem a užíváním tohoto vozidla – podle § 24 odst. 2 písm. k) ZDP, kde jsou stanoveny podmínky pro výdaje reálné nebo podle § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, kde je zakotven právě paušální výdaj na dopravu, který je předmětem této kapitoly. Uplatněním paušálních výdajů se rozumí: „*snížení základu daně zákonem danou částkou nezávisle na skutečné spotřebě*“.⁵²

Paušální výdaj na dopravu je součástí právního řádu od 1. 1. 2010, byl zaveden zákonem č. 304/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a v průběhu let se stal již stabilní součástí právního řádu. Přestože v průběhu let doznal několika změn, jeho hlavní podstata zůstala nezměněna, došlo pouze k úpravě v textaci ustanovení v dílčích ohledech a k doplnění již tak rozsáhlého ustanovení. Doplněna byla např. některá omezení pro uplatňování paušálního výdaje na dopravu, resp. specifikace určitých omezení, jak bude popsáno dále.

⁵¹ BERÁNEK, Petr. *Průvodce zákonem...* s. 228.

⁵² Tamtéž.

Samotný text zákona stanoví, že paušální výdaj na dopravu lze uplatnit jak na vozidla zahrnutá, tak nezahrnutá do obchodního majetku. Paušální výdaj na dopravu nelze využít pro vozidla:

- a) pořízená na finanční leasing,
- b) pořízená na úvěr v situaci, kdy je úvěr zajištěn převodem vlastnického práva a
- c) vozidla bezúplatně zapůjčena či přenechána k užití výprosu.⁵³

Důležité je také objasnit pojem „vozidlo“, který zákonem o daních z příjmů vymezen není. Jak vyplývá z dokumentů Ministerstva financí České republiky z doby přijímání právní úpravy paušálního výdaje na dopravu⁵⁴, jde o vozidla zařazená do kategorií L, M a N podle přílohy k zákonu č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, která však byla s účinností od 1. 1. 2015 zrušena a nyní kategorizaci vozidel provádí vyhláška Ministerstva dopravy České republiky, která odkazuje na evropskou legislativu.⁵⁵

V případě, že se poplatník rozhodne paušální výdaj na dopravu využít, nemusí si evidovat daňové doklady za nákup pohonných hmot (pokud se nejedná o plátce daně z přidané hodnoty, který si chce uplatnit z tohoto nákupu odpočet) či vést evidenci jízd.⁵⁶ Uplatnění paušálního výdaje na dopravu však neznamená, že by poplatník v souvislosti s provozem silničního motorového vozidla nemohl uplatnit již žádný další údaj. Zákon v § 25 odst. 1 písm. x) ZDP stanoví, které výdaje již poplatník uplatňovat nemůže – výdaje na spotřebované pohonné hmoty a parkovné – v tomto případě se však jedná pouze o krátkodobé parkovné vynaložené např. na pracovní cestě, dlouhodobý pronájem parkovacího stání, ať už venkovního, či garážového, si poplatník uplatnit může.⁵⁷ Aplikací logického právního výkladového argumentu *a contrario* lze dovodit, které výdaje naopak lze využít – výdaje na opravy a údržbu vozidla, daňové odpisy

⁵³ BERÁNEK, Petr. *Průvodce zákonem...* s. 229.

⁵⁴ Ministerstvo financí České republiky. *Zápis z jednání Koordináčního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 9. 12. 2009* [online]. Praha: Finanční správa.cz, 2009. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KVKDP9122009.pdf>. Str. 4-5.

⁵⁵ § 3 vyhlášky č. 341/2014 Sb., o schvalování technické způsobilosti a o technických podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁶ MACHÁČEK, Ivan. Druhy paušálů u poplatníka s příjmy podle § 7 ZDP - 3. část – Uplatnění paušálních výdajů na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP. *Účetní portál* [online databáze], 2021. Dostupné z: databáze Codexis.cz.

⁵⁷ Tamtéž.

podle § 26 a násl. ZDP, zákonné pojistné, uhrazené dálniční poplatky, silniční daň a další.⁵⁸

Výše paušálního výdaje na dopravu je zákonem stanovena na 5 000 Kč za jedno vozidlo v případě, kdy poplatník dané vozidlo užívá výlučně pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž výlučně znamená, že jej nepřenechal k užívání jiné osobě. Zákon výslovně stanovuje, co se *nerozumí* přenecháním vozidla k užívání jiné osobě, a tím je uskutečnění pracovní cesty zaměstnancem nebo spolupracující osobou, pokud tato osoba nepoužívá vozidlo pro soukromé účely. Pokud však poplatník vozidlo používá pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení příjmů, může si uplatnit paušální výdaj na dopravu ve výši 80 % ze základní částky, tedy 4 000 Kč. Zákonná konstrukce je zvláštní, protože tedy postačuje, aby poplatník užíval vozidlo, zjednodušeně řečeno k podnikání, pouze zčásti, přičemž tato „část“ není rozhodná. Pokud tak např. bude poplatník dané vozidlo využívat k podnikání pouze z 10 % a z 90 % pro soukromé účely, může si přesto uplatnit paušální výdaj na dopravu ve výši 80 % základní částky. Pokud poplatník uplatní krácený paušální výdaj na dopravu, musí poměrně zkrátit také ostatní výdaje, které k danému vozidlu ve zdaňovacím období vynaložil a uplatnit si je také pouze ve výši 80 %, protože ZDP stanoví, že 20 % těchto výdajů není daňově uznatelných.⁵⁹

Zákon pro využití paušálního výdaje na dopravu stanovuje řadu omezení. Základním omezením je počet vozidel, pro které je možné paušál využít, a to nejvýše 3 silniční motorová vozidla. Pokud poplatník užívá pro účely svého podnikání více než tři vozidla, může uplatnit paušální výdaj na dopravu pouze u vybraných tří vozidel. Dalším omezením je, že poplatník nemůže v průběhu zdaňovacího období měnit způsob uplatňování z výdajů reálných na výdaje paušální. Poplatník si tak musí vybrat jeden režim, který pro dané vozidlo bude platit celý kalendářní rok a nemůže např. v jednom měsíci využít výdaje reálné a v dalším výdaje paušální. Nic ale nebrání tomu, aby pro jedno vozidlo uplatňoval paušál a pro jiné zase výdaje reálné. Dále platí, že v případě vyřazení vozidla z obchodního majetku v daném měsíci lze uplatnit pouze poměrnou část paušálního výdaje. Pokud se jedná o vozidla ve společném jmění manželů nebo ve spoluvlastnictví, mohou si všechny takové osoby uplatnit nejvýše 5 000 Kč. A konečně, paušální výdaj na dopravu nemohou využít někteří veřejně prospěšní poplatníci. Za omezení lze také považovat paušální výdaj na dopravu v krácené výši, jak bylo popsáno výše.

⁵⁸ Tamtéž.

⁵⁹ § 25 odst. 1 písm. x) ZDP.

3.2 Výhody a nevýhody paušálního výdaje na dopravu

Stejně jako v předchozí kapitole v části týkající se výhod a nevýhod výdajového paušálu, i zde nejprve předkládám čtenáři dva praktické příklady pro lepší pochopení výše popsaného teoretického vymezení paušálního výdaje na dopravu.

Příklad 1 – Petr je živnostník, který používá pro své podnikání 1 vozidlo, které je zařazeno v obchodním majetku a je používáno pouze pro podnikatelské účely. Petr s ním najede ročně 27 000 km a vozidlo má spotřebu nafty 5 l/100 km. Dále si pronajímá parkovací místo v garáži nedaleko svojí dílny, za což ročně zaplatí 6 000 Kč. Pro účely výpočtu se průměrná cena nafty počítá jako 44,10 Kč za 1 litr.⁶⁰ Jakým způsobem by měl Petr uplatňovat k vozidlu výdaje pro co nejlepší daňovou optimalizaci?

Tabulka č. 7: Příklad 1 – výpočet s reálnými výdaji

Využití pro podnikání	100 %
Výdaje na PHM	59 535 Kč
Odpisy, údržba a další výdaje	15 000 Kč
Pronájem garážového stání	6 000 Kč
Výdaje celkem	80 535 Kč

Tabulka č. 8: Příklad 1 – výpočet s paušálními výdaji

Využití pro podnikání	100 %
Paušální výdaj	60 000 Kč
Odpisy, údržba a další výdaje	15 000 Kč
Pronájem garážového stání	6 000 Kč
Výdaje celkem	81 000 Kč

Na tomto příkladu je demonstrován běžný příklad obyčejného řemeslníka s ročním nájezdem 27 000 km, což činí 2 250 km za měsíc a standardní (spíše nižší) spotřebou vozidla ve výši 5 l nafty na 100 km. Je patrné, že s ohledem na vysokou míru inflace a výrazný růst cen pohonných hmot za poslední rok je paušální výdaj na dopravu ve výši 5 000 Kč za kalendářní měsíc pro takového podnikatele na samé hraně výhodnosti. Přestože si v obou případech Petr uplatní odpisy hmotného majetku, výdaje na údržbu či pronájem garážového stání, jsou

⁶⁰ Podle vyhlášky č. 467/2022 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

v konečném součtu výdaje srovnatelné. V uvedeném příkladu dojde při využití paušálního výdaje na dopravu k uplatnění výdajů o 465 Kč vyšších, což je pro konečnou výši daně z příjmů zanedbatelné.

Příklad 2 – pro účely druhého příkladu užívám stejné zadání jako v příkladu předchozím s tím rozdílem, že Petr vozidlo užívá pro účely svého podnikání pouze z 20 %, ve zbývajících 80 % je vozidlo užíváno k soukromým účelům.

Tabulka č. 9: Příklad 2 – výpočet s reálnými výdaji

Využití pro podnikání	20 %
Celkové výdaje na PHM	59 535 Kč
Uplatnitelné výdaje na PHM (20 %)	11 907 Kč
Celkové ostatní výdaje	15 000 Kč
Celkové ostatní uplatnitelné výdaje (20 %)	3 000 Kč
Pronájem garážového stání (20 %)	1 200 Kč
Výdaje celkem	16 107 Kč

Tabulka č. 10: Příklad 2 – výpočet s paušálními výdaji

Využití pro podnikání	20 %
Paušální výdaj (80 %)	48 000 Kč
Celkové ostatní výdaje	15 000 Kč
Celkové ostatní uplatnitelné výdaje (80 %)	12 000 Kč
Pronájem garážového stání (80 %)	4 800 Kč
Výdaje celkem	64 800 Kč

Ve druhém příkladu lze pozorovat, že krácený paušální výdaj na dopravu je naopak vůči některým daňovým poplatníkům štedrý. Se stejnými vstupními údaji jako v příkladu 1 je nyní zřejmé, že v tomto případě je paušální výdaj pro poplatníka velmi výhodný, rozdíl v celkových výdajích je propastných 48 693 Kč. Zákonná úprava nereflektuje, v jakém poměru je vozidlo používáno pro soukromé účely a poplatník využít vždy krácený paušální výdaj na dopravu ve výši 80 % bez ohledu na to, v jakém poměru bylo skutečné praktické využití.

Výhody využití paušálního výdaje na dopravu již byly v této kapitole částečně zmíněny, ale pro přehlednost jejich souhrn uvádím ještě i na tomto místě. Jako u každého institutu paušalizace spočívá přínos zejména v odpadnutí administrativní zátěže, kdy poplatník nemusí prokazovat výši svých výdajů správci daně (pokud tuto povinnost nemá z jiného důvodu, např.

pro účely odpočtu daně z přidané hodnoty). Nemusí tak např. evidovat účtenky za nakoupené pohonné hmoty, ale hlavně nemusí vést evidenci jízd, což je značná administrativní úleva. Jak vyplývá z příkladu 2, pro daňové poplatníky, kteří vozidlo využívají k soukromým účelům, může být v určitých případech využití paušálu velmi výhodné. To samé platí také pro poplatníky, kteří sice využívají vozidlo pouze pro podnikatelské účely, ale s nízkým ročním nájezdem kilometrů.

Nevýhody si dovolím shrnout na tomto místě. Ta hlavní spočívá v tom, že nelze do výdajů již dále zahrnovat doklady za nákup pohonných hmot a krátkodobého parkovného, příp. využívat cestovní náhrady podle již dříve zmíněné vyhlášky. Vzhledem k výraznému růstu cen pohonných hmot z poslední doby je daňový poplatník nakonec fakticky nucen výdaje evidovat a ověřit si výhodnost využití paušálního výdaje na dopravu. Další nevýhodou je početní omezení silničních motorových vozidel, pro která lze paušální výdaj použít, tento počet je ze zákona omezen pouze na tři vozidla, což v případě např. osob samostatně výdělečně činných v oblasti autodopravy může být nedostatečné. Pro takové osoby se pak mažou zmíněné výhody spočívající v nižší administrativní zátěži, protože pro čtvrté a každé další vozidlo stejně bude muset poplatník výdaje evidovat a prokazovat v reálné výši.

3.3 Hodnocení právní úpravy paušálního výdaje na dopravu a návrhy *de lege ferenda*

Znovu se vracím k výzkumné otázce nastolené v úvodu této diplomové práce spočívající v tom, zda je aktuální právní úprava vhodně nastavena, či by bylo vhodné provést nějaké úpravy. Jednu z problematických pasáží přesně vystihuje Pelc: *„Pokud poplatník u některého vozidla uplatní krácený paušální výdaj na dopravu, potom pro účely zákona o daních z příjmů platí, že ostatní vozidla, u nichž poplatník v souladu s tímto ustanovením uplatní paušální výdaje na dopravu, užívá výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Znamená to např. v případě, že poplatník uplatní u jednoho vozidla krácený paušální výdaj na dopravu (částečný paušální výdaj na dopravu ve výši 80% ze základního paušálního výdaje, tedy ve výši 4 000 Kč), pak u ostatních vozidel, byť by byla pouze zčásti užívána pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, zákon pro daňové účely předpokládá, že jsou výlučně užívána pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, a proto lze v jejich případě uplatnit paušální výdaj na dopravu v plné výši (5 000 Kč). Jde o příklad nekvalifikované změny v zákoně, neboť umožňuje rozsáhlé daňové úniky na legálním základě, na základě zákona, a hospodářský vliv takové změny je neproduktivní – nevede k posílení hospodářství (individuální úspora z toho, že*

poplatník nemusí prokazovat skutečné výdaje, je zanedbatelná), nýbrž, ve formě daňového úniku, k neodůvodněné podpoře soukromé spotřeby.“⁶¹

V případě, že tedy poplatník u jednoho z vozidel uplatní krácený paušální výdaj na dopravu, pak u zbývajících dvou (z maximálního počtu tří, na které může paušál použit) platí právní fikce, že jsou tato vozidla plně využívána pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zákonodárce tedy touto konstrukcí poskytuje, jak přesně popisuje Pelc, daňovému poplatníkovi zcela se zákonem souladný postup, jak dosáhnout určitého daňového úniku. U zbývajících dvou vozidel poplatník může legálně uplatnit paušál v plné výši, tedy 5 000 Kč za každý kalendářní měsíc a fiktivně zvýšit svoje daňově uznatelné výdaje o 60 000 Kč za každé vozidlo, celkem tedy o 120 000 Kč za dvě vozidla. A to vše např. za situace, kdy by každé z vozidel poplatník používal např. v poměru 5 % k podnikání a 95 % k soukromým účelům. Částka 120 000 Kč již není zcela zanedbatelná a pokud tímto způsobem bude postupovat např. „jenom“ 1 000 daňových subjektů, dojde k fiktivnímu zvýšení daňových výdajů o 120 000 000 Kč, přičemž tato částka se zvyšujícím se počtem osob roste závratným tempem a dochází tak na straně státu k poměrně vysoké újmě na příjmové straně rozpočtu. Vzhledem k aktuální nepříznivé hospodářské situaci a dosahovaným vysokým schodkům státního rozpočtu⁶² by zcela jistě v tomto smyslu stála za zvážení změna textace ustanovení paušálního výdaje na dopravu. Důvodu takového legislativního řešení nerozumím a preferoval bych vypuštění této právní fikce bez náhrady z textu ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP. Nevidím žádný důvod, proč by daňový poplatník nemohl uplatnit na všechna tři vozidla paušální výdaj v krácené výši.

Další nedostatek byl naznačen již v předcházejícím textu této kapitoly diplomové práce, přímo vyplývá z příkladu 2 a úzce souvisí s prvním vytyčeným nedostatkem. Právní úprava žádným způsobem nereflektuje, v jakém poměru je vozidlo k dosažení, zajištění a udržení příjmů skutečně využito. Zákon pevně stanovuje, že v případě, kdy není použito za účelem podnikání výlučně, náleží poplatníkovi krácený paušální výdaj na dopravu ve výši 80 %. I toto řešení považuji za problematické a pro státní kasu zcela nevýhodné. Instituty paušalizace sice mají poskytovat administrativní zjednodušení výběru daní, avšak zákonodárce by neměl zcela rezignovat na kladení jakýchkoliv povinností daňovému subjektu. Taková podoba kráceného paušálu je podle mého názoru přehnaně vstřícná a měla by být upravena. Vnímám možné

⁶¹ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů...* s. 353.

⁶² Schodek státní rozpočtu za rok 2022 činil 363,1 mld. Kč – Ministerstvo financí České republiky – oddělení 7401 - Komunikace s médii. *Plnění státního rozpočtu ČR za prosinec 2022* [online]. mfc.cz, 3. ledna 2023 [cit. 23 února 2023]. Dostupné z: <https://www.mfc.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2023/pokladni-plneni-sr-49823>.

důkazní obtíže při prokazování konkrétní výše využití vozidla, proto navrhuji kompromisní řešení – krácený paušál ve výši 50 %, který sice pořád některým subjektům může poskytnout výhodu, ale ne tak výraznou jako u paušálu ve výši 80 %. Pokud poplatník využívá vozidlo pro podnikání více než z 50 %, bude oprávněn tuto skutečnost prokázat, avšak důkazní břemeno bude ležet na něm. Pokud se mu podaří jej unést, bude si moci uplatnit krácený paušál vyšší.

A konečně by podle mého názoru mohl také zákonodárce uvažovat o valorizaci výše paušálního výdaje na dopravu, alespoň dočasné. V průběhu posledního roku došlo k razantnímu zvýšení cen pohonných hmot a jak bylo demonstrováno na příkladu 1, již při poměrně standardním ročním nájezdu okolo 27 000 km a nižší spotřebě vozidla musí poplatník dobře počítat a přemýšlet, zda se mu paušální výdaj na dopravu vůbec vyplatí. Co mělo původně být hlavní výhodou se mění spíše v negativum, nelze aplikovat argument o nižší administrativní zátěži, protože poplatník si stejně musí veškeré výdaje spojené s provozem vozidla evidovat a na konci zdaňovacího období zjistit, který způsob uplatňování výdajů je pro něj přínosnější.

Paušální výdaj na dopravu je zákonem upraven v rámci jediného rozsáhlého ustanovení, které neprochází žádným divokým, ale spíše přirozeným vývojem. Do jeho podoby v průběhu let nebylo příliš zasahováno a dá se považovat za stabilní součást zákona o daních z příjmů. Přesto se však domnívám, že by bylo nanejvýš vhodné provést změny popsané v předchozích odstavcích k odepření možnosti užívat legální daňový únik a v rámci úspor a nastupující hospodářské krize toto vidím jako jednu z cest k získání alespoň nějakých finančních prostředků. Taková úspora státní rozpočet zcela jistě nezachrání, avšak může to být jeden z mnoha prvků na dlouhé cestě vedoucí ke snížení vysokého schodku. Každý poplatník se z pochopitelných důvodů snaží daňově optimalizovat, a tedy snižovat svoji daňovou povinnost a odvádět státu co nejméně. To ale neznamená, že má stát dobrovolně předkládat poplatníkům možnosti, jak se daňových úniků dopouštět, a podkopávat si tak vlastní nohy.

4 Poplatník v paušálním režimu a paušální daň

4.1 Zákonná úprava a její vývoj

Posledním institutem paušalizace, který je součástí zákona o daních z příjmů a také předmětem této diplomové práce, je poplatník v paušálním režimu a s ním související paušální daň. Pro vybranou skupinu poplatníků daně z příjmů fyzických osob, kteří splňují stanovená kritéria, se jedná o možnost zjednodušení při odvádění povinných plateb státu, a to zálohy na daň z příjmů, pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění spočívající ve sloučení všech těchto plateb do platby jediné. Toto vymezení lze doplnit citací Rylové: *„Paušální daň je pevná platba placená zálohově, kterou nelze snížit o žádné slevy či daňové zvýhodnění...“*⁶³ Výstižně také důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., která označuje poplatníka v paušálním režimu za projekt, který: *„má podnikajícím fyzickým osobám s příjmy do 1 mil. Kč umožnit při zohlednění dalších parametrů zbavit se povinnosti přiznávat daň z příjmů, pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění prostřednictvím placení jedné měsíční platby správci daně sestávající z minim pro tuto veřejná pojistná, tj. částky, které již nyní všichni poplatníci povinně platí, a pevné částky daně z příjmů.“*⁶⁴

Poplatník v paušálním režimu byl do právního řádu zavedena právě zákonem č. 540/2020 Sb., ve znění pozdějších předpisů, s účinností od 1. 1. 2021 a v souvislosti s tím bylo upraveno ustanovení o paušální dani. Paušální daň není novým institutem, v zákoně o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2020 v § 7a existovala tzv. „daň stanovená paušální částkou“. Zákonodárce si od zavedení paušálního režimu hodně sliboval. Tehdejší ministryně financí Alena Schillerová deklarovala: *„...Možná někdo namítne, že „jen“ pro 70 tisíc subjektů, ale příští rok jich může být klidně 150 tisíc. A další rok i násobně víc.“*⁶⁵ Po prvních dvou letech fungování v souvislosti se změnami zákona o DPH bylo přistoupeno k výrazně proměně tohoto režimu novelou zákona o daních z příjmů a zákonů souvisejících zákonem č. 366/2022 Sb., ve znění pozdějších předpisů, s účinností od 1. 1. 2023. Cílem této kapitoly je také, mimo jiné, ověřit, zda byly popsány ambice reálné a jak daňoví poplatníci na zavedení paušální daně

⁶³ RYLOVÁ, Zuzana. Zamyšlení nad paušální daní. *Bulletin komory daňových poradců*, 2021, roč. 9, č. 2, s. 16.

⁶⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., obecná část, str. 5.

⁶⁵ Ministerstvo financí České republiky. Rozhovor ministryně financí pro Právo [online]. mfcz.cz, 23. dubna 2021 [cit. 28. února 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/v-mediich/2021/rozhovor-ministryne-financi-pro-pravo-41625>.

reagovali. Zda se jedná o vhodnější alternativu, než byla daň stanovená paušální částkou a zda je paušální režim způsobilý přinést revoluci v oblasti paušalizace daně z příjmů fyzických osob.

Daň stanovená paušální částkou byla zavedena s účinností k 1. 1. 2001, ale i přes průběžné úpravy a snahy o zatraktivňování nebyla daňovými poplatníky příliš hojně využívána – jednalo se maximálně o desítky případů ročně.⁶⁶ Princip stanovení daně paušální částkou spočíval v možnosti stanovení daně na základě žádosti poplatníka nebo jeho spolupracující manželky či spolupracujícího manžela. Žádost musela být podána do 31. ledna běžného zdaňovacího období a správce daně poté měl po projednání s poplatníkem do 15. května běžného zdaňovacího období na učinění rozhodnutí o této žádosti. Na rozdíl od aktuální úpravy paušální daně tedy nešlo o běžné oznámení daňového poplatníka o vstupu do tohoto režimu a pouhou kontrolu ze strany správce daně, zda jsou naplněny všechny podmínky, ale muselo být v konkrétní věci jednáno a následně vydáno rozhodnutí. Pokud toto rozhodnutí do stanoveného data nebylo vydáno, platila fikce, že žádosti nebylo vyhověno. Dalším rozdílem oproti paušální dani bylo to, že se pro stanovení daně také zohledňovaly slevy na dani nebo daňová zvýhodnění. Minimální paušální daň činila 600 Kč. Pro využití režimu stanovení daně paušální částkou platilo několik podmínek:

- a) osoba měla příjmy pouze ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, živnostenského podnikání, jiného podnikání s podnikatelským oprávněním, ze závislé činnosti podle § 6 ZDP a úroků z podnikatelského účtu podle § 8 odst. 1 písm. g) ZDP,
- b) její příjmy za poslední 3 zdaňovací období nepřesáhly 5 mil. Kč, a to za každé z těchto zdaňovacích období jednotlivě,
- c) neměla spolupracující osobu (vyjma spolupracujícího manžela/manželky viz výše),
- d) nebyla společníkem žádné společnosti.^{67 68 69}

Zákonem č. 540/2020 Sb. bylo také zákonodárcem stanoveno, že osoby, které mají daň stanovenou v režimu výše popsaném fungujícím do 31. 12. 2020, nemohou být pro dané zdaňovací období poplatníkem v novém paušálním režimu a na tohoto poplatníka se uplatňuje § 7a v dosavadním znění.⁷⁰

⁶⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., obecná část, str. 5.

⁶⁷ § 7a ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2020.

⁶⁸ BERÁNEK, Petr. *Přívodce zákonem...* s. 106-108.

⁶⁹ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů...* s. 130-131.

⁷⁰ Čl. II zákona č. 540/2020 Sb. – přechodná ustanovení.

Dále se primárně věnuji zákonnému znění úpravy paušálního režimu a popisuji podmínky uplatnění a fungování tohoto režimu ve znění účinném od 1. 1. 2023. Právní úprava účinná od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2022 není podrobně rozebírána, okomentuji změny provedené zákonem č. 366/2022 Sb. a tyto popíši, pro podrobnější analýzu však budu vycházet pouze z aktuálně platného a účinného znění zákona.

Ustanovení § 2a ZDP stanoví, kdo může být poplatníkem v paušálním režimu. Od roku 2023 byly zavedeny tři tzv. pásma diferencující poplatníky v paušálním režimu podle výše a druhu příjmů. Jinak podmínky kladené na poplatníky zůstaly téměř totožné a došlo oproti původnímu stavu pouze ke kosmetickým změnám. Musí platit, že:

- a) poplatník je osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona o důchodovém pojištění – poplatník má povinnost hradit v České republice sociální pojištění jako OSVČ⁷¹ (§ 2 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP)
- b) poplatník je osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona o veřejném zdravotním pojištění – poplatník má povinnost hradit v České republice zdravotní pojištění jako OSVČ^{72 73} (§ 2 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP)
- c) poplatník není plátcem daně z přidané hodnoty ani nemá registrační povinnost⁷⁴; není přitom překážkou, pokud je poplatník identifikovanou osobou podle zákona o dani z přidané hodnoty⁷⁵ (§ 2 odst. 1 písm. a) bod 3 ZDP),
- d) poplatník není společníkem veřejné obchodní společnosti ani komplementářem komanditní společnosti (§ 2 odst. 1 písm. a) bod 4 ZDP),
- e) poplatník není dlužníkem, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení (§ 2 odst. 1 písm. a) bod 5 ZDP),

⁷¹ § 9, 10 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

⁷² § 5 písm. b) zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

⁷³ Pro obě úvodní podmínky také platí, že se na ně musí české právní předpisy týkající se sociální zabezpečení, resp. veřejného zdravotního pojištění vztahovat. Kdy tomu tak je, stanoví evropská legislativa – nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) 883/2004 ze dne 29. dubna 2004, o koordinaci systémů sociálního zabezpečení. Úř. věst. L 166, 30. dubna 2004.

⁷⁴ Pokud poplatník překročí stanovený obrat pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty v prosinci daného zdaňovacího období, má povinnost se podle § 94 odst. 1 ZDPH registrovat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém obrat překročil. Plátcem se pak stane dpodle § 6 odst. 2 od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat.

⁷⁵ BERÁNEK, Petr. *Průvodce zákonem...* s. 109.

- f) poplatník v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období nepřesáhl rozhodný příjem – podle pásma, které si zvolil, viz dále (§ 2 odst. 1 písm. b) ZDP),
- g) poplatník nevykonává závislou činnost s výjimkou příjmů podléhajících srážkové dani (§ 2 odst. 1 písm. c) ZDP) a
- h) oznámí správci daně vstup do paušálního režimu ve lhůtě podle § 38lc ZDP – do 10. dne rozhodného zdaňovacího období společně s volbou pásma paušální daně.

Do 31. 12. 2022 byl rozhodným příjmem, který nesměl být překročen, pro poplatníka v paušálním režimu 1 mil. Kč. V souvislosti se zvýšením hranice pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty na 2 mil. Kč došlo ke změně i v paušálním režimu tak, aby spolu tyto úpravy vzájemně korespondovaly. Tento postup považuji za vhodný, přičemž však mělo dojít také k úpravě v rámci výdajového paušálu, jak jsem zmínil v kapitole 2 této práce. Zákodárce stanovil tři pásma rozhodných příjmů. Přehledně v následujících tabulkách.

Tabulka č. 11: I. pásmo rozhodného příjmu pro poplatníka v paušálním režimu⁷⁶

Pásmo	Výše příjmů	Druh příjmu
I.	Do 1 mil. Kč	Jakýkoliv druh příjmu
I.	Do 1,5 mil. Kč	Alespoň 75 % příjmů ze samostatné činnosti tvoří příjmy, k nimž lze uplatnit výdajový paušál ve výši 80 % nebo 60 %
I.	Do 2 mil. Kč	Alespoň 75 % příjmů ze samostatné činnosti tvoří příjmy, k nimž lze uplatnit výdajový paušál ve výši 80 %

⁷⁶ § 2a odst. 5 ZDP.

Tabulka č. 12: II. pásmo rozhodného příjmu pro poplatníka v paušálním režimu⁷⁷

Pásmo	Výše příjmů	Druh příjmu
II.	Do 1,5 mil. Kč	Jakýkoliv druh příjmu
II.	Do 2 mil. Kč	Alespoň 75 % příjmů ze samostatné činnosti tvoří příjmy, k nimž lze uplatnit výdajový paušál ve výši 80 % nebo 60 %

Tabulka č. 13: III. pásmo rozhodného příjmu pro poplatníka v paušálním režimu⁷⁸

Pásmo	Výše příjmů	Druh příjmu
III.	Do 2 mil. Kč	Jakýkoliv druh příjmu

V oznámení správci daně o vstupu do paušálního režimu, jak bylo uvedeno výše jako podmínka pod písm. h), je poplatník povinen zvolit také příslušné pásmo, do kterého spadá. Od zvoleného pásma se poté odvíjí výše měsíční zálohy a následná výše daňové povinnosti. Ustanovení § 7a ZDP stanovuje, kdy je **výsledná daň rovna paušální dani**:

- 1) pokud poplatník nepřesáhne rozhodné příjmy podle pásma, které si zvolil,
- 2) rozhodné příjmy podle zvoleného pásma sice přesáhl, ale nepřesáhl rozhodné příjmy pro vyšší pásmo,
- 3) vedle rozhodných příjmů má pouze příjmy od daně osvobozené, takové, které nejsou předmětem daně, příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy, pokud celková výše těchto příjmů nepřesahuje 50 000 Kč,
- 4) poplatník není plátcem daně z přidané hodnoty ani nemá registrační povinnost a
- 5) poplatník není společníkem veřejné obchodní společnosti ani komplementářem komanditní společnosti.

⁷⁷ § 2a odst. 5 ZDP.

⁷⁸ § 2a odst. 5 ZDP.

Výsledná daň podle § 7a odst. 6 ZDP pak činí **součin počtu kalendářních měsíců**, ve kterých byl poplatník poplatníkem v paušálním režimu, a **zálohy** buď pro pásmo zvolené, nebo pásmo vyšší. V případě, kdy poplatník přesáhne rozhodné příjmy nebo přestane splňovat podmínky pro zvolené pásmo, je povinen učinit správci daně oznámení o jiné výši paušální daně (§ 7a odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP).

Tabulka č. 14: Výše záloh podle pásem za měsíc⁷⁹

Pásmo	Daň z příjmů	Pojistné na sociální zabezpečení	Pojistné na zdravotní pojištění	Paušální platba celkem za měsíc
I.	100 Kč	3 386 Kč	2 722 Kč	6 208 Kč
II.	4 963 Kč	7 446 Kč	3 591 Kč	16 000 Kč
III.	9 320 Kč	11 388 Kč	5 292 Kč	26 000 Kč

Tabulka č. 15: Výše jednotlivých složek paušální daně podle pásem za rozhodné období (kalendářní rok)

Pásmo	Daň z příjmů	Sociální pojištění	Zdravotní pojištění	Celkem
I.	1 200 Kč	40 632 Kč	32 664 Kč	74 496 Kč
II.	59 556 Kč	89 352 Kč	43 092 Kč	192 000 Kč
III.	111 840 Kč	136 656 Kč	63 504 Kč	312 000 Kč

Výše jednotlivých záloh na daň z příjmů je stanovena v § 38lk odst. 7 ZDP pro jednotlivá pásma, jak je popsáno v tabulce č. 14. Výši zálohy na sociální zabezpečení určuje § 14 odst. 3 a 5 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů. Odst. 5 stanoví, že měsíční vyměřovací základ osoby samostatně výdělečně činné

⁷⁹ Finanční správa České republiky. *Paušální daň – obecné informace* [online]. Financnisprava.cz, 1. ledna 2023 [cit. 27 února 2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/obecne-informace>.

vykonávající hlavní samostatnou výdělečnou činnost činí nejméně 25 % průměrné mzdy a pro osobu vykonávající vedlejší samostatnou činnost 10 % průměrné mzdy – ta činí pro rok 2023 40 324 Kč (způsob jejího výpočtu viz poznámka pod čarou č. 19). Odst. 3 pak specificky stanovuje výši měsíčního vyměřovacího základu pro poplatníky v paušálním režimu. Pro první pásmo jako měsíční vyměřovací základ podle odstavce 5 věty první zvýšený o 15 %. Poplatník v paušálním režimu v prvním pásmu tak platí o 15 % více, než je minimální záloha. Pro druhé pásmo je minimální vyměřovací základ 25 500 Kč a pro třetí pásmo 39 000 Kč. Sazba pojistného činí podle § 7 odst. 1 písm. d) bod 1 zákona o pojistném na sociálním zabezpečení 29,2 % z vyměřovacího základu a minimální pojistné se pak tedy vypočte jako součin minimálního vyměřovacího základu a sazby pojistného.

Obdobně také zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů, v § 3a odst. 2 stanoví, že minimálním vyměřovacím základem se rozumí dvanáctinásobek 50 % průměrné mzdy (241 944 Kč). Odst. 5 pak specificky pro poplatníky v paušálním režimu, jejichž daň je rovna paušální dani, stanoví pro první pásmo minimální vyměřovací základ podle odst. 2, pro druhé pásmo 319 200 Kč a pro třetí pásmo 470 400 Kč. Výše pojistného podle § 2 odst. 1 činí 13,5 % z vyměřovacího základu za rozhodné období.

Ustanovení § 2a odst. 8 ZDP dále stanoví, kdy poplatník přestává být poplatníkem v paušálním režimu. Může se tak stát buď uplynutím kalendářního měsíce nebo zdaňovacího období v případě, kdy nastane některá zákonem předvídaná skutečnost. **Uplynutím zdaňovacího období** přestává poplatník být poplatníkem v paušálním režimu, pokud:

- přesáhl rozhodné příjmy pro zvolené pásmo paušálního režimu, ledaže je jeho daň rovna paušální dani (§ 2a odst. 8 písm. a) bod 1 ZDP),
- se stane plátcem daně z přidané hodnoty nebo mu vznikne registrační povinnost ((§ 2a odst. 8 písm. a) bod 2 ZDP),
- se stane společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti (§ 2a odst. 8 písm. a) bod 3 ZDP),
- nabylo účinnosti rozhodnutí o úpadku poplatníka a insolvenční řízení nebylo skončeno (§ 2a odst. 8 písm. a) bod 4 ZDP),
- poplatník oznámí dobrovolné vystoupení z paušálního režimu (§ 2 odst. 8 písm. b) ZDP).

Uplynutím kalendářního měsíce přestává poplatník být poplatníkem v paušálním režimu, pokud:

- poplatník přestane být osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona o důchodovém pojištění (§ 2a odst. 8 písm. c) bod 1 ZDP),
- poplatník přestane být osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona o veřejném zdravotním pojištění (§ 2a odst. 8 písm. c) bod 2 ZDP),
- poplatník přestat být povinen platit pojistné na veřejné zdravotní pojištění z důvodu dlouhodobého pobytu v cizině (§ 2 odst. 8 písm. d) ZDP),
- poplatník se stane daňovým nerezidentem a přestane na území České republiky vykonávat samostatnou činnost ((§ 2 odst. 8 písm. e) ZDP).

Způsoby ukončení zde popsané úzce souvisí s podmínkami pro to, aby se poplatník mohl poplatníkem v paušálním režimu vůbec stát, proto je logické, aby v případě, kdy tyto podmínky přestane naplňovat, byl tento režim ukončen. Zvláštním způsobem skončení paušálního režimu však je dobrovolné vystoupení z něj. Poplatník je povinen podle § 38le ZDP učinit oznámení o dobrovolném vystoupení z paušálního režimu. Pro tento úkon je stanovena stejná lhůta jako pro oznámení o vstupu do paušálního režimu, tedy do desátého dne zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, jehož uplynutím přestane být poplatníkem v paušálním režimu. Prakticky to znamená, že pokud poplatník využívající paušální režim v roce 2023 bude chtít dobrovolně vystoupit, musí učinit oznámení vůči správci daně nejpozději do 10. ledna 2024. Oznámení učiněné po této lhůtě je neúčinné (§ 38le odst. 3 ZDP).

Ustanovení § 38lh odst. 1 ZDP stanoví následující právní fikci: *„Na poplatníka, jehož daň je rovna paušální dani, se hledí, jako by v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání podal daňové přiznání, ve kterém tvrdí daň ve výši paušální daně. K podanému daňovému přiznání ani dodatečnému daňovému přiznání se nepřihlíží.“* Obecně lze konstatovat, že povinnost podat daňové přiznání se týká také poplatníků v paušálním režimu. Pokud ale nastane situace, že daň poplatníka je rovna paušální dani, stanovuje zákonodárce právní fikci, že se na tohoto poplatníka hledí, jako by v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání toto přiznání podal. Důležitá je také věta druhá citovaného ustanovení (tedy to, že se k takovému přiznání nepřihlíží), protože za situace, kdy by poplatník daňové přiznání podal před uplynutím

lhůty pro podání, i když k tomu nebyl povinen, fikce stanovená zákonodárcem, tedy fiktivní daňové přiznání, by bylo považováno za opravné daňové přiznání podle § 138 DŘ.⁸⁰

Nejvýraznější změnou v paušální dani od 1. 1. 2023 je zavedení tří výše popsaných pásem, z nichž si musí při vstupu do paušálního režimu vybrat jedno, do kterého spadá, přičemž tento výběr určuje konkrétní výši záloh, které je poplatník povinen měsíčně hradit. Další důležitou změnou je zvýšení maximálního limitu pro jiné zdanitelné příjmy podle § 8, § 9 a § 10 ZDP z 15 000 Kč na 50 000 Kč. Další změny již byly spíše kosmetického a procesního charakteru, jako např. nová ustanovení § 38lda a § 38ldb pro oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu, resp. oznámení o jiné výši paušální daně.

4.2 Výhody a nevýhody paušálního režimu

Stejně jako v předchozích kapitolách i nyní předkládám čtenáři pro lepší pochopení konkrétní příklady, na nichž lze demonstrovat výhodnost nebo nevýhodnost paušálního režimu a na nichž lze celý systém fungování snadno pochopit.

Příklad 1 – Josef je osobou samostatně výdělečně činnou, žije se jako truhlář, na což potřebuje živnostenské oprávnění k řemeslné živnosti. Vykonává pouze tuto činnost. Za rok 2023 si vydělá 1 450 000 Kč. Uplatňuje paušální výdaje ve výši 80 % z příjmů. Má 2 děti, které vyživuje a které s ním žijí ve společné domácnosti, a manželku, která s ním taktéž žije ve společné domácnosti a nemá vlastní příjem přesahující 68 000 Kč za zdaňovací období. Josef se přihlásil k paušálnímu režimu do I. pásma a musí tak platit měsíční zálohu ve výši 6 208 Kč. Vyplatí se Josefovi setrvat v paušálním režimu, nebo by pro něj bylo výhodnější platit standardní zálohy na daň z příjmů, resp. na veřejná pojištění?

Tabulka č. 16: Příklad 1 – výpočet daňové povinnosti Josefa v paušálním režimu

Příjmy	1 450 000 Kč
Paušální výdaje	1 160 000 Kč
Základ daně	290 000 Kč
Měsíční záloha na daň z příjmů	100 Kč
Měsíční záloha na sociální pojištění	3 386 Kč
Měsíční záloha na zdravotní pojištění	2 722 Kč
Měsíční záloha celkem	6 208 Kč

⁸⁰ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů...* s. 554.

Záloha ročně	74 496 Kč
Zisk (příjmy – výdaje – odvody)	215 504 Kč

Tabulka č. 17: Příklad 1 – výpočet daňové povinnosti Josefa ve standardním režimu

Příjmy	1 450 000 Kč
Paušální výdaje	1 160 000 Kč
Základ daně	290 000 Kč
Daň z příjmů	43 500 Kč
Sleva na poplatníka	30 840 Kč
Sleva na manželku	24 840 Kč
Daňové zvýhodnění na děti	37 524 Kč
Daň z příjmů celkem	- 37 524 Kč (daňový bonus)
Sociální pojištění	42 340 Kč
Zdravotní pojištění	32 663 Kč
Pojištění celkem	75 003 Kč
Zisk (příjmy – výdaje – odvody + bonus)	252 521 Kč

Na příkladu 1 lze vyzorovat, že si poplatník musí vstup do paušálního režimu velmi dobře promyslet a propočítat. Ještě předtím, než učiní oznámení o vstupu do tohoto režimu, musí alespoň přibližně znát své příjmy, výdaje a příp. slevy na dani, které si bude moci uplatnit. Zálohy zaplacené v paušálním režimu jsou finální daňovou povinností poplatníka a nelze uplatňovat žádné odčitatelné položky od základu daně ani daňové slevy. V paušálním režimu Josef bude mít základ daně 290 000 Kč, na dani z příjmů, sociální a zdravotním pojištění uhradí za rok 74 496 Kč. Josef tak bude mít za zdaňovací období roku 2023 čistý zisk z podnikání 215 521 Kč.

Diametrálně odlišná situace však nastává, pokud Josef bude fungovat ve standardním režimu, tedy podá daňové přiznání, ve kterém uplatní daňové slevy popsané výše v zadání příkladu. Základ daně je opět 290 000 Kč a daň po aplikaci sazby 15 % podle § 16 odst. 1 písm. a) ZDP činí 43 500 Kč. To ale ještě není konečná výše daňové povinnosti, Josef uplatní slevy na dani, a to slevu na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP ve výši 30 840 Kč, slevu na manželku žijící s Josefem ve společné domácnosti podle § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP ve výši 24 840 Kč a také daňové zvýhodnění na vyživované děti podle § 35c odst. 1 ZDP. Již první dvě slevy Josefovu daňovou povinnost vynulovaly, daňové zvýhodnění lze za podmínky podle §

35c odst. 4 ZDP uplatnit také formou daňového bonusu. Josef podmínku příjmů alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy splňuje, proto mu vznikl nárok na daňový bonus ve výši celkem 37 524 Kč. Na sociální a zdravotním pojištění Josef zaplatí celkem 75 003 Kč. Po odečtení uhrazeného pojištění a přičtení daňového bonusu Josefův čistý zisk za zdaňovací období roku 2023 činí 252 521 Kč, tedy o 37 017 Kč více než v paušálním režimu.

Z příkladu 1 je tak zřejmé, že Josefovi se vyplatí fungovat standardně a podat daňové priznání, protože bude mít nárok na daňový bonus a jeho rodina tak za rok 2023 získá o 37 tis. Kč více než v případě, kdyby Josef byl poplatníkem v paušálním režimu.

Příklad 2 – David je advokátem, vykonává nezávislé povolání. Jeho příjmy za rok 2023 dosáhly 1 200 000 Kč. Uplatňuje paušální výdaje podle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP ve výši 40 % z příjmů. Žádné potomky nemá, ale platí hypotéku, na úrocích za rok zaplatí 24 000 Kč. Žije společně s manželkou, která nemá roční příjem převyšující 68 000 Kč. David se přihlásil k paušální dani do II. pásma a musí tak platit měsíční zálohu ve výši 16 000 Kč. Vyplatí se Davidovi setrávat v paušálním režimu, nebo by pro něj bylo výhodnější platit standardní zálohy na daň z příjmů, resp. na veřejná pojištění?

Tabulka č. 18: Příklad 2 – výpočet daňové povinnosti Davida v paušálním režimu

Příjmy	1 200 000 Kč
Paušální výdaje	480 000 Kč
Základ daně	720 000 Kč
Měsíční záloha na daň z příjmů	4 963 Kč
Měsíční záloha na sociální pojištění	7 446 Kč
Měsíční záloha na zdravotní pojištění	3 591 Kč
Měsíční záloha celkem	16 000 Kč
Záloha ročně	192 000 Kč
Zisk (příjmy – výdaje – odvody)	528 000 Kč

Tabulka č. 19: Příklad 2 – výpočet daňové povinnosti Davida ve standardním režimu

Příjmy	1 200 000 Kč
Paušální výdaje	480 000 Kč
Základ daně	720 000 Kč
Úroky z hypotéky	24 000 Kč
Upravený základ daně	696 000 Kč

Daň z příjmů	104 400 Kč
Sleva na poplatníka	30 840 Kč
Sleva na manželku	24 840 Kč
Daň z příjmů celkem	48 720 Kč
Sociální pojištění	105 120 Kč
Zdravotní pojištění	48 600 Kč
Pojištění celkem	153 720 Kč
Zisk (příjmy – výdaje – odvody)	493 560 Kč

V příkladu č. 2 je situace oproti prvnímu příkladu odlišná. Z výpočtů obsažených v tabulkách výše vyplývá, že v paušálním režimu daňový poplatník zaplatí celkem 192 000 Kč. I přesto, že advokát David ve standardním režimu může upravovat svůj základ daně prostřednictvím úroků z hypotečního úvěru jako nezdanitelné části základu daně podle § 15 odst. 3 ZDP ve výši 24 000 Kč a na vypočtenou daň aplikuje slevu na poplatníka ve výši 30 840 Kč a slevu na manželku ve výši 24 840 Kč, zaplatí ve standardním režimu na dani z příjmů a sociálním a zdravotním pojištění celkově 202 440 Kč, což je o 10 440 Kč více než v paušálním režimu. Celkový čistý zisk poplatníka v paušálním režimu je vyšší o 34 440 Kč.

Příklad 3 – Jan provozuje malý penzion v centru Olomouce. Kromě toho se také věnuje fotbalu a o víkendech rozhoduje fotbalová utkání v rámci Olomouckého kraje. Protože je velmi činnorodý, ve zbývajícím volném čase po večerech ještě píše literární díla, ze kterých mu plyne další příjem. Celkový příjem Jana za rok 2022 činil 1 800 000 Kč. Protože se mu dařilo a v roce 2023 očekával podobný výsledek svojí podnikatelské činnosti, přihlásil se do režimu paušální daně, protože si spočítal, že to pro něj při tomto příjmu bude výhodné. Jan se musel přihlásit do III. pásma. V roce 2023 však do Olomouce přijelo málo turistů a penzion příliš neprosperoval. Celkové Janovy příjmy v roce 2023 byly 750 000 Kč – 400 000 Kč za ubytovací služby, 250 000 za pískání fotbalových zápasů a 100 000 Kč za svou autorskou činnost. Jan za rok 2023 3x daroval krev a zaslal bezúplatný dar na pomoc Ukrajině ve výši 5 000 Kč.

Tabulka č. 20: Příklad 3 – výpočet daňové povinnosti Jana v paušálním režimu

Ubytovací služby – příjem	400 000 Kč
Paušální výdaje 60 %	240 000 Kč
Rozhodčí + autorská činnost – příjem	350 000 Kč
Paušální výdaje 40 %	140 000 Kč

Základ daně	370 000 Kč
Měsíční záloha na daň z příjmů	9 320 Kč
Měsíční záloha na sociální pojištění	11 388 Kč
Měsíční záloha na zdravotní pojištění	5 292 Kč
Měsíční záloha celkem	26 000 Kč
Záloha ročně	312 000 Kč
Zisk (příjmy – výdaje – odvody)	58 000 Kč

Tabulka č. 21: Příklad 3 – výpočet daňové povinnosti Jana ve standardním režimu

Ubytovací služby – příjem	400 000 Kč
Paušální výdaje 60 %	240 000 Kč
Rozhodčí + autorská činnost – příjem	350 000 Kč
Paušální výdaje 40 %	140 000 Kč
Základ daně	370 000 Kč
Upravený základ daně	356 000 Kč
Daň z příjmů	53 400 Kč
Sleva na poplatníka	30 840 Kč
Daň z příjmů celkem	22 560 Kč
Sociální pojištění	54 020 Kč
Zdravotní pojištění	32 663 Kč
Pojištění celkem	86 683 Kč
Zisk (příjmy – výdaje – odvody)	246 757 Kč

Na tomto příkladu jsou ilustrovány naprosto fatální důsledky pro daňového poplatníka, který vstoupí do paušálního režimu na základě optimistického výhledu z předchozího zdaňovacího období a který je ale zároveň v následujícím zdaňovacím období postižen přirozeným výpadkem příjmů z podnikání. Jan v paušálním režimu zaplatí na odvodech celkem 312 000 Kč, zatímco ve standardním režimu by zaplatil pouhých 109 243 Kč, což činí propastný rozdíl 202 757 Kč.

Pokud by Jan již v průběhu roku věděl, že volba paušálního režimu nebyla vhodným řešením, má jen velmi omezené možnosti, jak se z režimu vymanit. Jednou z možností by bylo nechat se zaměstnat a získat příjmy podle § 6 ZDP, což by způsobilo, že by Jan musel po konci zdaňovacího období podat daňové přiznání a jeho daň by nebyla rovna dani paušální. Paušální

režim by však nebyl ukončen. Obecně ale platí, že pokud Jan nechce svoji činnost úplně ukončit, nemůže z paušálního režimu vystoupit v průběhu zdaňovacího období. Oznamení o dobrovolném vystoupení z paušálního režimu může podle § 38le odst. 1 ZDP učinit až po uplynutí daného zdaňovacího období, a to v poměrně šibeničním termínu 10 dnů po skončení zdaňovacího období. Tento postup konstatuje také Beránek: „*Pokud poplatník závěrem roku zjistí, že volba paušálního režimu nebyla výhodná, nemůže dobrovolně podat přiznání na daňovou povinnost v jiné výši; v případě, že by tak učinil, daň se podle tohoto přiznání nevyměří. Jediný způsob, jak se vyhnout vyměření paušální daně, je porušit podmínky...*“⁸¹

Jak vyplývá z textu a názorných příkladů výše, režim paušální daně poskytuje poplatníkovi paletu výhod, ale také poměrně výrazné nevýhody. Poplatník proto musí vstup do paušálního režimu dobře zvažovat a tyto výhody i nevýhody mezi sebou poměřovat. Zřejmou **výhodou**, jak tomu již u paušálních institutů bývá, je odpadnutí nutné administrativy poplatníka. Jedinou měsíční platbou uhradí zálohy na daň z příjmů, sociální a zdravotní pojištění a nemusí přitom rozlišovat, kam jednotlivé platby poslat. Vše zaplatí na účet finančního úřadu, který už se o rozdělení prostředků postará. Další výhodou, kterou lze zařadit do kategorie snížení či úplné odpadnutí byrokratických povinností spojených s výkonem činnosti je, že poplatník nemusí po skončení zdaňovacího období, pokud nenastane některá ze situací popsaných výše, podávat daňové přiznání, což lze považovat za značnou úlevu i z hlediska finančního. Poplatník tak ušetří nejen čas, ale také finanční prostředky, které by vynaložil na zpracování daňového přiznání daňovým radcem. Důvodová zpráva při zavádění paušálního režimu od 1. 1. 2021 také uvedla jako jeden z benefitů minimalizaci daňových kontrol poplatníka v paušálním režimu.⁸² Macháček také uvádí jako výhodu vyšší budoucí starobní důchod, jakožto důsledek zvýšeného minimálního odvodu na sociální pojištění o 15 %.⁸³

Lze však vypíchnout také několik **nevýhod**. Za jednu z hlavních nevýhod považuji nutnost daňového poplatníka na počátku zdaňovacího období kvalifikovaně odhadnout svoje příjmy. Tento odhad, ovlivněný spoustu faktorů, které nemusí být plně v moci daňového poplatníka (např. preference zákazníků, ekonomická výkonnost poplatníka či jiné věci), který se navíc

⁸¹ BERÁNEK, Petr. *Průvodce zákonem...* s. 119.

⁸² Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., obecná část, str. 54: „*Daným opatřením si významně sníží svoji administrativu vůči odvodovým a evidenčním povinnostem, výrazně se i sníží nejistota vůči kontrolám správců daně, které by měly být v tomto nově zavedeném systému minimalizovány.*“

⁸³ MACHÁČEK, Ivan. Druhy paušálů u poplatníka s příjmy podle § 7 ZDP - 2. část – Uplatnění paušální daně podle § 2a a § 7a ZDP. *Účetní portál* [online databáze], 2021. Dostupné z: [databáze Codexis.cz](http://databaze.codexis.cz).

může časem ukázat jako nepřesný či nesprávný, ovlivňuje velmi výrazně povinnosti daňového poplatníka bez minimální možnosti tuto situaci změnit (viz příklad 3). Poplatník se pak může dostat do absurdní situace, kdy si zvolí paušální režim, který má být usnadněním či ušetřením, ale ve skutečnosti zaplatí o mnoho víc, než kdyby v tomto režimu nebyl. Za další nevýhody lze považovat nemožnost uskutečnění odpočtů od základu daně podle § 15 ZDP a případných slev na dani či daňových zvýhodnění podle § 35ba a násl. ZDP. Daňový poplatník si nemůže ani odpočítat daňovou ztrátu či odpisovat majetek, přičemž nedochází k přerušení odpisů a zároveň možnost jejich provedení propadá.⁸⁴

4.3 Hodnocení právní úpravy paušálního režimu a návrhy *de lege ferenda*

Za nejpalčivější problém aktuálního nastavení paušální daně shledávám šibeniční termín pro učinění oznámení o vstupu do paušálního režimu podle § 38lc odst. 1 ZDP do desátého dne daného zdaňovacího období. Považuji za problematické, aby daňový poplatník musel kvalifikovaně odhadovat své příjmy, tedy to, jak se mu bude ve zdaňovacím období ekonomicky dařit. Vzhledem k aktuální turbulentní době jsou predikce všeho druhu velmi často nepřesné, proto je takové rozhodnutí pro poplatníka komplikované. Již na začátku zdaňovacího období musí vědět, zda nebude mít nějaké položky upravující základ daně, na jaké slevy na dani či daňová zvýhodnění bude mít nárok a zejména jaké bude mít příjmy. To vše musí stihnout do 10. ledna kalendářního roku, za který se chce k paušálnímu režimu přihlásit.

Vzhledem k tomu, že poplatník může podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob podle § 136 odst. 1 DŘ nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, resp. podle § 136 odst. 2 DŘ do 4 nebo 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, nemusí mít do 10. ledna zdaňovacího období ani přesný obrázek o tom, jak si ekonomicky vedl ve zdaňovacím období předcházejícím. Daňový poplatník je tak nucen učinit rozhodnutí o vstupu do paušálního režimu pod poměrně výrazným časovým tlakem, což může vyústit v chybné a obtížně napravitelné rozhodnutí, které daňového poplatníka ovlivní na celé zdaňovací období (viz příklad 3). Obdobně kritizuje také Rylová.⁸⁵ Důvodová zpráva ke lhůtě uvádí, že je stanovena z důvodu nutnosti kontaktování správce veřejných pojistných a potvrzení z jejich strany o tom, zda poplatník splňuje podmínky pro vstup do režimu paušální daně. Tato lhůta je podle mého názoru nevhodně nastavena a vyžaduje úpravy. Argumentace nutností komunikovat se správcí

⁸⁴ Tamtéž jako 83.

⁸⁵ RYLOVÁ, Zuzana. Zamyšlení... s. 18.

veřejných pojistných není dostatečná. Chápu problematičnost přílišného prodloužení lhůty pro případnou kolizi mezi zálohami v paušálním režimu a zálohami standardními (čímž ale důvodová zpráva neargumentuje). Proto navrhuji prodloužení lhůty do konce třetího měsíce daného zdaňovacího období, ve kterém chce poplatník vstoupit do paušálního režimu, nejpozději však s podaným daňovým přiznáním. Čím později poplatník rozhodnutí učiní, tím více záloh bude pak muset uhradit zpětně. Toto řešení však považuji za méně problematičné než nutnost učinění důležitého rozhodnutí pod tak výrazným tlakem.

Za další problematičný aspekt, který úzce souvisí s prvním popsáním, pokládám možnost učinit oznámení o dobrovolném vystoupení z paušálního režimu podle § 38le ZDP také pouze do desátého dne zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, jehož uplynutím přestane být poplatníkem v paušálním režimu. Problematicnost této úpravy byla vysvětlena na příkladu 3 v předchozí podkapitole. Může nastat situace, kdy i přes veškerou snahu poplatník neodhadne své příjmy správně a paušální režim se pro něj ukáže jako nevýhodný. Nepovažuji za správné poplatníka za jeho rozhodnutí trestat a nutit ho jako rukojmí v tomto režimu setrávat, přestože mu to je zjevně na újmu. Opět rozumím úmyslu zákonodárce a snaže o zachování právní jistoty pro celé zdaňovací období, přesto však navrhuji, aby poplatníci mohli z paušálního režimu dobrovolně vystoupit jak po skončení zdaňovacího období, jak je upraveno nyní, tak zároveň v polovině zdaňovacího období, tedy učinit oznámení nejpozději do 10. dne 7. měsíce zdaňovacího období, kterého se oznámení týká, tedy nejpozději do 10. července s tím, že by však poplatník musel v paušálním režimu setrvat vždy alespoň 6 měsíců, čímž se eliminuje nadměrná fluktuace poplatníků. Pokud by poplatník vstoupil do režimu ve lhůtě mnou navrhované výše (např v březnu daného roku), nemohl by již do konce zdaňovacího období z režimu vystoupit. V polovině by tedy mohli vystoupit ti, kteří v režimu byli od počátku daného roku. Taková doba je podle mého názoru dostatečná k tomu, aby poplatník zjistil, zda v daném režimu chce setrvat a mohl příp. své chybné rozhodnutí učiněné v časové tísní korigovat. Zároveň se domnívám, že vystoupení z paušálního režimu po 6 měsících by nezasahovalo do právní jistoty či činnosti správce daně. V případě splnění všech dalších podmínek by mohla být daň rovna paušální dani v prvních 6 měsících zdaňovacího období, ve zbytku by pak poplatník hradil již standardní zálohy a k vyrovnání by došlo v daňovém přiznání.

Posledním problematickým aspektem je podle Rylové podmínka kladená na poplatníka v paušálním režimu stanovená v § 2a odst. 1 písm. a) bod 5 ZDP.⁸⁶ Pelc uvádí: „*Důvodem je skutečnost, že pokud by byl poplatník, o jehož majetku bylo zahájeno insolvenční řízení, vpuštěn do paušálního režimu, mohlo by to vést k prohlubování jeho dluhové pasti a řádné plnění povinnosti platit měsíční paušální zálohy je málo pravděpodobné.*“⁸⁷ Taková argumentace je ale podle mého názoru znovu nedostatečná. Insolvenční zákon nezakazuje fyzické osobě, vůči níž bylo zahájeno insolvenční řízení, podnikat. Taková osoba může podnikání zahájit např. i v průběhu doby trvání insolvence. Proto bych považoval za vhodnější, kdyby posouzení, zda je daná osoba způsobilá hradit paušální zálohy pravidelně a včas, bylo na insolvenčním správci. Lze stanovit také obligatorní ukončení paušálního režimu v případě prodlení s hrazením zálohy osoby v insolvenci. Paušální vynětí těchto osob ale nepovažuji za vhodné a lze podle mého názoru danou situaci upravit lépe. Mnohem příhodnější by se mi jevílo omezení možnosti vstupu do paušálního režimu osobám, které mají v době oznámení nedoplatky na zálohách na veřejném pojistném či dani z příjmů nebo osobám, proti kterým se pro tyto povinné platby vede exekuční řízení.

Domnívám se, že paušální režim je vhodným nástrojem pro menší podnikatele a může být správnou cestou zákonodárce ke zjednodušení administrativní činnosti spojené s výkonem samostatné výdělečné činnosti. Správce daně může jednoduše povinné platby redistribuovat a odlehčit tak daňovému poplatníkovi. Vzhledem k tomu, že se ale stále jedná o institut nový, není právní úprava bez chyb a lze pozorovat určité porodní bolesti. Zákonodárce předpokládal, že paušální režim využije více poplatníků. Po provedených změnách od 1. 1. 2023 tento režim více osob přilákal. Navrhuji jej učinit ještě o něco přívětivějším ve smyslu zde popsaném, tedy zejména prodloužením některých lhůt a možností dřívějšího vystoupení v průběhu zdaňovacího období. Nicméně věřím, že tento režim má potenciál být stabilní součástí právního řádu a přinášet daňovým poplatníkům kýžený prospěch.

⁸⁶ RYLOVÁ, Zuzana. Zamyšlení... s. 17.

⁸⁷ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů...* s. 27.

5 Uplatnění paušálu v zahraničí

5.1 Slovensko

První zemí, jejíž právní úpravu daně z příjmů fyzických osob vykonávajících samostatnou činnost komparuji s právní úpravou v České republice výše popsanou v kapitolách 1-4 této diplomové práce, je Slovensko. Tato země je z důvodu dřívější existence společného státu pro porovnání přirozenou volbou, protože její právní řád stojí na obdobných, mnohdy zcela stejných, základech či východiscích.

Daň z příjmů je na Slovensku upravena zákonem č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SZDP“). Tento zákon stejně jako ZDP upravuje daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a společná ustanovení pro oba typy daní. SZDP je tedy koncipován shodně jako ZDP. Podle § 3 odst. 1 SZDP jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy ze závislé činnosti (§ 5), příjmy z podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti, z pronájmu a z použití díla a uměleckého výkonu (dále jen „příjmy ze samostatné činnosti“) (§ 6), příjmy z kapitálového majetku (§ 7), ostatní příjmy (§ 8) a některé další specifické druhy příjmů, např. podíly na zisku obchodní společnosti.

SZDP do příjmů z podnikání řadí v § 6 odst. 1 – příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti, příjmy z podnikání podle zvláštních předpisů, příjmy společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti. Podle § 6 odst. 2 se příjmem z jiné samostatné výdělečné činnosti rozumí – vytvoření díla, činnost, která není živností ani podnikáním, činnost znaleců a tlumočnicků, činnost zprostředkovatelů, která není živností a příjmy sportovců nebo sportovních odborníků. Již samotné vymezení příjmů ze samostatné činnosti vykazuje oproti právní úpravě České republiky odlišnosti. § 6 odst. 1 SZDP je téměř totožný s § 7 odst. 1 ZDP. Avšak úprava obsažená v § 6 odst. 2 SZDP je více kazuistická, česká právní úprava navíc výslovně zmiňuje příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku, což SZDP neupravuje. SZDP v § 6 obsahuje příjem z pronájmu pouze obecně, nikoliv specifickou variantu pro majetek v obchodním majetku podnikatele.

SZDP obsahuje stejně jako ZDP možnost pro osoby samostatně výdělečně činné uplatňovat výdaje dvojnásobkem – tzv. „výdaje prokazatelně vynaložené“ anebo výdaje paušální, a to podle § 6 odst. 10 SZDP. Slovenský systém je oproti českému jednodušší, nabízí pouze jedinou variantu výdajového paušálu, a to ve výši 60 % z příjmů podle § 6 odst. 1 a 2 SZDP. Nominální omezení výše paušálu je 20 000 €, což je v přepočtu 470 200 Kč (kurz ke dni 3. 3. 2023 činí

23,51 Kč).⁸⁸ Kromě výdajového paušálu podle § 6 upravuje SZDP tento institut ještě v § 8 odst. 9, a to pro příležitostnou zemědělskou výrobu, lesní a vodní hospodářství, a to ve výši 25 % z příjmů, maximálně však 5 040 €, což je v přepočtu 118 490,40 Kč.⁸⁹ V případě, že má poplatník více druhů příjmů z podnikání podle § 6 odst. 1 a 2 SZDP, může uplatnit pouze jeden druh výdajů, tyto nelze pro více druhů příjmů kombinovat.⁹⁰ Navíc podle § 6 odst. 14 SZDP nelze po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání měnit způsob uplatňování výdajů.

SZDP stanoví, že výdajový paušál nemohou využít plátcí daně z přidané hodnoty, což jsem navrhol jako změnu *de lege ferenda* pro českou právní úpravu v kapitole 2 této diplomové práce. Poplatník je v případě využití výdajového paušálu povinen evidovat údaje o příjmech, zásobách a pohledávkách, ZDP v stanoví tuto povinnost pouze pro příjmy a pohledávky. Slovenská evidenční povinnost je tak širší o zásoby. A konečně podle § 7 odst. 8 ZDP výdajový paušál zahrnuje veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů ze samostatné činnosti. Podle § 6 odst. 10 SZDP zahrnuje paušál všechny výdaje kromě zaplaceného pojistného a příspěvků, které si poplatník může uplatnit navíc vedle výdajového paušálu v prokazatelně uhrazené výši.

Slovenská právní úprava tak v komparaci s českou právní může pro některé obory (např. pro obory u nás vedené jako nezávislé povolání) být výhodnější, ale obecně lze konstatovat, že český zákonodárce je vůči daňovým poplatníkům o mnoho vstřícnější. Obsahuje sice nižší procentní sazby, ale má mnohem vyšší maximální uplatnitelné výdaje, když u nejnižší českého výdajového paušálu ve výši 30 % je nominální omezení výdajů do částky 600 000 Kč, což je o více než 100 000 Kč více než u obecné hranice SZDP. Na druhou stranu však ve slovenské úpravě kvituji výslovný zákaz uplatnění výdajového paušálu plátcí daně z přidané hodnoty.

Kromě výdajového paušálu upravuje SZDP také ekvivalent paušálního výdaje na dopravu výše popsaného. Poplatník si může podle § 19 odst. 1 písm. l) bodu 3 SZDP uplatnit paušální výdaje ve výši 80 % z celkového prokázaného nákupu pohonných hmot, pokud je stav tachometru přiměřený této výši výdajů. Institut obdobný paušální dani SZDP neobsahuje.

⁸⁸ Česká národní banka. *Kurzy devizového trhu* [online]. cnb.cz, 3. března 2023 [cit. 3 března 2023]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/financni-trhy/devizovy-trh/kurzy-devizoveho-trhu/kurzy-devizoveho-trhu/>.

⁸⁹ Tamtéž.

⁹⁰ Finančná správa Slovenská republika. *Daň z príjmov pre živnostníkov* [online]. Financnasprava.sk, 5. ledna 2023 [cit. 6 března 2023]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/fyzicke-osoby/zivnostnici>.

5.2 Chorvatsko

Druhým státem, který jsem si vybral ke komparaci s právní úpravou České republiky, je Chorvatsko. Nejedná se o sousední stát České republiky, přesto ale tuto zemi považuji svojí kulturou, převažujícím náboženstvím či původem obyvatelstva za zemi blízkou nejen našemu právu, a tudíž vhodnou ke srovnání. Chorvatsko je členem Evropské unie, NATO a od 1. 1. 2023 je také součástí Schengenského prostoru a eurozóny. Sdílí obdobné hodnoty a lze předpokládat, že právní úprava by mohla být podobná té naší.

Chorvatská soustava daní je podobná soustavě daní České republiky, některé odlišnosti však vykazuje. Daně dopadající na příjmy fyzických osob samostatně výdělečně činných jsou dvě – daň z příjmů („porez na dohodak“)⁹¹ a daň ze zisku („porez na dobit“)⁹². Daň ze zisku dopadá zejména na právnické osoby. Může se vztahovat i na fyzické osoby, které vykonávají ekonomickou činnost samostatně, trvale a za účelem dosažení zisku nebo příjmu. Fyzická osoba je poplatníkem daně ze zisku pouze v případě, kdy její příjmy za zdaňovací období byly vyšší než 995 421,06 €. ⁹³ V přepočtu tato částka činí 23 402 349,12 Kč.⁹⁴ Daň ze zisku je tak poměrně úzce zaměřená pouze na vysokopříjmové samostatně výdělečně činné fyzické osoby, proto se budu dále věnovat pouze dani z příjmů. Daň z příjmů upravuje „zakon o porezu na dohodak“ ve znění účinném od 1. 1. 2023 (dále „CHZDP“). CHZDP v čl. 2 odst. 1 stanoví, že poplatníkem daně z příjmů je fyzická osoba, která generuje příjem. Čl. 5 odst. 2 pak stanoví, co je předmětem daně – příjem ze zaměstnání, příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, příjmy z majetku a vlastnických práv, kapitálové příjmy a ostatní příjmy.

CHZDP v čl. 29 stanoví, co se rozumí příjmy ze samostatné činnosti. Chorvatský zákonodárce do této kategorie řadí živnostenské podnikání, „svobodnou činnost“ (činnost advokátů, notářů, auditorů, architektů, daňových poradců a dalších), činnost v zemědělství a lesnictví a činnost výroby elektřiny. Základ ustanovení je se podobá právní úpravě České republiky, kdy jádro samostatné činnosti spočívá v živnostenském podnikání a nezávislém povolání. Zcela specifická je pak činnost výrobců elektrické energie.

⁹¹ Ministerstvo financija Republika Hrvatska. *Porez na dohodak* [online]. porezna-uprava.hr, 8. března 2023 [cit. 8. března 2023]. Dostupné z: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dohodak.aspx.

⁹² Ministerstvo financija Republika Hrvatska. *Porez na dobit* [online]. porezna-uprava.hr, 8. března 2023 [cit. 8. března 2023]. Dostupné z: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dobit.aspx.

⁹³ Tamtéž.

⁹⁴ Česká národní banka. *Kurzy...*

Čl. 32 CHZDP pak hovoří o výdajích osob samostatně výdělečně činných. ZDP připouští výdaje vynaložené na dosažení, udržení a zajištění příjmů nebo výdajový paušál, CHZDP tento institut nezná. Upravuje pouze výdaje poplatníka během zdaňovacího období za účelem „pořízení, zajištění a uchování tržeb z podnikání“. V této oblasti tedy chorvatský právní řád žádný institut paušalizace neupravuje.

Na rozdíl od slovenské právní úpravy však čl. 82 CHZDP upravuje institut podobný české paušální dani popsané v kapitole 4. Je obsažen v části VI. CHZDP nazvané „Stanovení paušálního příjmu a paušální daně z příjmu“. Podle čl. 82 odst. 1 je tento způsob určení daně přípustný pro poplatníky podle čl. 29 odst. 1 bod 1 a odst. 3 CHZDP – tedy pro živnostníky a pro osoby vykonávající činnost v oblasti zemědělství a lesnictví. Podle čl. 82 odst. 2 také pro poplatníky, kteří pronajímají apartmány, pokoje či lůžka cestujícím a turistům podle čl. 57 odst. 2 CHZDP. A konečně podle čl. 82 odst. 3 CHZDP může být poplatníkem v paušálním režimu také osoba, která pronajímá apartmány, pokoje či lůžka, která je zároveň nerezidentem ve smyslu CHZDP, je plátcem daně z přidané hodnoty, ale hodnota plnění v předchozím kalendářním roce nepřesáhla částku stanovenou pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty. Paušální způsob určení daně tedy nemohou využít osoby vykonávající svobodnou činnost či výrobci elektrické energie. Další obecnou podmínkou je (mimo osoby podle čl. 82 odst. 3), že se nejedná o plátce daně z přidané hodnoty a osoby, který by překročily stanovený obrat, tedy ty, kteří mají registrační povinnost. Chorvatští poplatníci se musí registrovat k dani z přidané hodnoty v případě, že jejich obrat v předchozím nebo aktuálním kalendářním roce překročí 39 816,84 €. ⁹⁵ V přepočtu tato částka činí 936 093,91 Kč. ⁹⁶ Tuto podmínku obsahuje, jak bylo popsáno výše, i ZDP.

Samotný způsob stanovení chorvatské paušální daně je pak popsán v čl. 82 odst. 5 a 6 CHZDP. Existují dva základní způsoby, a to podle toho, o jakého poplatníka daně se jedná. Čl. 82 odst. 5 CHZDP je určen poplatníkům podle čl. 82 odst. 2 a 3 CHZDP (obecně tedy osoby pronajímající apartmány, pokoje či lůžka) tak, že roční paušální daň se stanoví správce daně (orgán finanční správy) rozhodnutím, a to ve výši 10 % ze základu daně. Čl. 82 odst. 6 CHZDP stanoví způsob určení paušální daně pro ostatní poplatníky (tedy pro živnostníky a osoby podnikající v zemědělství). Tato sazba činí také 10 % ze základu daně, avšak zákonodárce stanoví zvláštní podmínky pro určení základu daně a rozděluje poplatníky do několika skupin.

⁹⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost.

⁹⁶ Česká národní banka. *Kurzy...*

Čl. 82 odst. 10 CHZDP zmocňuje ministerstvo financí pro vydání podzákonného předpisu, který určuje podrobnosti. Tento předpis byl vydán v roce 2020⁹⁷ a byl 2x novelizován^{98 99}, nejnověji v souvislosti s přechodem Chorvatska na společnou evropskou měnu euro. Tento podzákonný předpis v čl. 3 odst. 1 stanovuje celkem 5 skupin poplatníků podle výše příjmů, každé skupině přiřazuje tzv. „roční paušální příjem“ a tento roční paušální příjem je pak základem daně pro stanovení paušální daně. Ta pak činí 10 % z tohoto základu.

Tabulka č. 22: Paušální daň podle CHZDP

Skupina	Roční příjmy	Základ daně	Paušální daň
I.	0,00 € – 11 281,44 €	1 692,22 €	169,22 €
II.	11 281,45 € – 15 263,13 €	2 289,47 €	228,95 €
III.	15 263,14 € - 19 842,06 €	2 976,31 €	297,63 €
IV.	19 842,07 € - 30 526,25 €	4 578,94 €	457,89 €
V.	30 526,26 € - 39 816,84	5 972,53 €	597,25 €

Na rozdíl od české i slovenské právní úpravy tak chorvatský právní řád nezná výdajový paušál a osoby samostatně výdělečně činné mohou uplatňovat pouze výdaje vynaložené na dosažení, udržení a zajištění příjmů. V Chorvatsku nemohou daňoví poplatníci využít ani žádný institut podobný paušálnímu výdaji na dopravu. Mohou však od roku 2020 hradit daň jedinou paušální částkou. Systém stanovení výše paušální daně je od toho českého odlišný, ale základní princip je po českých změnách k 1. 1. 2023 velmi podobný – rozdělení poplatníků do několika pásem a následné přiřazení určité částky, kterou musí na daních uhradit.

⁹⁷ N 1/2020 Pravidnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti.

⁹⁸ N 156/2022 Pravidnik o izmjenama i dopuni Pravidnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti.

⁹⁹ N 15/2023 Pravidnik o izmjenama Pravidnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo vyhledání, popsání, zanalyzování a zhodnocení uplatnění paušálu (institutů paušalizace) v rámci českého zákona o daních z příjmů. Po realizaci tohoto primárního cíle jsem komparoval tuzemskou právní úpravu s dvěma vybranými zahraničními právními řády. Hlavní výzkumnou otázkou bylo, zda je namístě provést změny v legislativě upravující paušální instituty a příp. jaké. Druhá výzkumná otázka směřovala k tomu, zda by měl zákonodárce možnosti uplatnění paušálu rozšiřovat, či spíše redukovat. Třetí výzkumná otázka se týkala paušálního režimu a paušální daně, a to, zda je tento nejnovější paušální institut pro osoby samostatně výdělečně činné výhodný. Získané poznatky nyní v závěru shrnuji.

Cílem 1. kapitoly diplomové práce bylo uvedení čtenáře do problematiky, poskytnutí dostatečného teoretického základu k objasnění a pochopení základních pojmů důležitých pro další orientaci v textu této práce. Tato kapitola neposkytla odpověď na žádnou z vymezených výzkumných otázek, má však v diplomové práci své místo, jakožto výchozí bod při porozumění pojmům užívaným v diplomové práci.

Ve 2. kapitole jsem analyzoval první ze tří institutů uplatnění paušálu v zákoně o daních z příjmů, a to výdajový paušál. Analýzou současného právního stavu, odborné literatury a odborných časopisů jsem dospěl k odpovědi na hlavní výzkumnou otázku. Shledal jsem nesoulad mezi změnami provedenými v zákoně o dani z přidané hodnoty souvisejícími se zvýšením obecného limitu pro registraci k této dani na 2 mil. Kč a vyšší nominálních omezení výdajového paušálu. Nejvyšší částky, které lze uplatnit, se vztahují k maximálním příjmům právě ve výši 2 mil. Kč, tudíž *de facto* se plátcí daně z přidané hodnoty s registrační povinností z důvodu překročení obratu vzniklou v roce 2023 a později již nevyplatí výdajový paušál uplatňovat. Za této situace jsem navrhl dva možné způsoby úpravy v zákoně o daních z příjmů, a to buď zvýšení nejvyšších uplatnitelných částek tak, aby nadále výhody výdajového paušálu mohli požívat plátcí daně z přidané hodnoty, anebo zamezení užití výdajového paušálu plátcí daně z přidané hodnoty, přičemž preferuji druhý způsob řešení. Tento způsob zvolil např. i slovenský zákonodárce, jak bylo zjištěno komparací v kapitole 5. Na druhou výzkumnou otázku jsem odpověděl tak, že v tomto případě se kloním tedy spíše k redukci uplatnění paušálu pouze na neplátce daně z přidané hodnoty.

Ve 3. kapitole jsem opět analyzoval hlavní výzkumnou otázku a hodnotil právní úpravu, tentokrát tzv. paušální výdaje na dopravu. V jediném ustanovení, které tento paušální institut upravuje, jsem shledal hned několik nedostatků, které by bylo vhodné upravit. Největší problém

vidím v právní fikci, kterou zde zákonodárce stanovil. V případě, kdy daňový poplatník u jednoho z maximálně tří možných automobilů, na které může paušální výdaj na dopravu aplikovat, užije krácený paušál, zbývající dvě vozidla se považují za plně využívaná pro účely samostatné výdělečné činnosti. I kdyby daňový poplatník ostatní vozidla použil k podnikání, byť i jen z 5 %, bude mít nárok na paušální výdaj na dopravu v plné výši. Takto si může daňový poplatník zoptimalizovat svoji daňovou povinnost výrazným způsobem. Tento zcela legální daňový únik pokládám za nepřipustný a mělo by mu být zamezeno. Druhý problematický bod právní úpravy opět souvisí s vozidlem, které je využito k samostatné činnosti pouze částečně. V případě, kdy poplatník deklaruje užití zkráceného paušálního výdaje na dopravu, má vždy, bez ohledu na reálné praktické užití vozidla, nárok na paušál ve výši 80 %. V diplomové práci jsem navrhl kompromisní řešení, a to paušál ve výši 50 % zejména s ohledem na možné důkazní obtíže, kterých jsem si vědom. A konečně, navrhuji kvůli rostoucím cenám pohonných hmot minimálně dočasnou valorizaci paušálního výdaje na dopravu.

Kapitola č. 4 byla věnována nejnovějšímu institutu paušalizace, a to poplatníku v paušálním režimu a podmínkám paušální daně. Co se týče otázky výhodnosti pro daňové poplatníky, na konkrétních příkladech jsem demonstroval, že na tuto otázku nelze zcela jednoznačně odpovědět. Právní úprava od 1. 1. 2023 dělí poplatníky do několika pásem podle výše příjmů a je velmi podobná např. té chorvatské, k čemuž jsem dospěl komparací provedenou v 5. kapitole. Posouzení výhodnosti je individuální a neexistuje jedna obecná odpověď. Poplatník musí již na začátku zdaňovacího období velmi dobře odhadnout svoje příjmy a plánovat svoje aktivity a sám vyhodnotit, zda je pro něj vstup do paušálního režimu výhodný, či nikoliv. Po změnách provedených k 1. 1. 2023 se do režimu paušální daně přihlásilo více poplatníků. Dlouhodobým konkrétním důsledkem však může být spíše stagnace, či odliv osob z tohoto režimu, a to z důvodu nutnosti provedení poměrně obtížného ekonomického odhadu na celé zdaňovací období ve velmi krátké době po ukončení zdaňovacího období předcházejícího a následného komplikovaného opuštění tohoto systému v případě, kdy se ukáže, že odhad správný nebyl. Proto i v této oblasti navrhuji legislativní změny, zejména prodloužení šibeniční lhůty pro oznámení vstupu do paušálního režimu. Dále navrhuji rozšíření možnosti dobrovolného vystoupení. V současné době tak může poplatník učinit pouze po konci zdaňovacího období. Umožnil bych toto poplatníkům i v polovině zdaňovacího období, a to zejména s ohledem na popsané obtížné posouzení výhodnosti. Dále bych vypustil podmínku neexistence insolvenčního řízení u poplatníka.

Kapitola č. 5 pak pomohla s odpovědí na některé části výzkumných otázek a zahraniční právní úpravu jsem použil také jako inspiraci pro možné změny v českých institutech paušalizace. Porovnal jsem možnosti uplatnění paušálu v České republice s možnostmi na Slovensku a v Chorvatsku. Z tohoto srovnání tuzemská právní úprava vyšla jako zdaleka nejšetrnější vůči daňovým poplatníkům, což potvrzuje můj převažující názor klonící se k redukci či zužování možností uplatnění paušálu a zároveň poskytuje odpověď na výzkumnou otázku mnou stanovenou. Česká právní úprava je v některých aspektech až příliš otevřená, a i vzhledem k nastupující ekonomické krizi by jedním z vhodných opatření mohlo být zúžení možností paušalizace.

V průběhu práce se mi podařilo odpovědět na stanovené výzkumné otázky, jak bylo popsáno výše, a tyto odpovědi nyní shrnuji. Na první otázku jsem zodpověděl ve 2., 3. a 4. kapitole této diplomové práce tak, že jsem navrhl konkrétní legislativní změny v ZDP. V oblasti výdajového paušálu navrhuji jeho omezení pouze pro neplátce DPH, a to kvůli navýšení limitu pro registraci k DPH a aktuální nevýhodnosti výdajového paušálu pro plátce. U paušálního výdaje na dopravu navrhuji kompletní revizi kráceného paušálního výdaje, a to zejména kvůli zamezení možnosti realizace legálního daňového úniku s očekávaným pozitivním dopadem na státní rozpočet. U poplatníka v paušálním režimu navrhuji prodloužení lhůt ke vstupu do režimu, resp. dobrovolnému vystoupení z něj a rozšíření možností tohoto vystoupení, a to kvůli obtížnému odhadnutí ekonomického výhledu na celé zdaňovací období a následnému nucenému setrvávání poplatníka v tomto režimu i za cenu zřejmé nevýhodnosti, což podle mého názoru není smyslem a účelem tohoto institutu. Poslední navrhovanou změnou je vypuštění podmínky, aby poplatník v paušálním režimu nebyl v insolvenční situaci, a to kvůli tomu, že tyto osoby nemají *ex lege* zakázáno podnikat, paušální režim pro ně může být výhodný, jejich daňová povinnost může být snížena, a naopak jim při řešení insolvenční situace může spíše pomoci.

Druhá výzkumná otázka úzce souvisí s navrženými změnami zde popsanými. V oblasti výdajového paušálu navrhuji redukci tohoto paušálního institutu, tedy jeho omezení pouze pro neplátce DPH. Paušální výdaj na dopravu by zákonodárce také měl redukovat zpřísněním podmínek uplatnění kráceného paušálu. U poplatníka v paušálním režimu se kloním spíše k jeho rozšíření spočívajícím v prodloužení lhůty ke vstupu a otevření pro osoby v insolvenční situaci. Obecně však po provedené komparaci s příbuznými právními řády zastávám názor, že by zákonodárce měl možnosti paušálu redukovat. Česká právní úprava nabízí oproti zahraničním úpravám o mnoho více možností a v podmínkách je velmi benevolentní. Paušální instituty mají být nástrojem zejména pro drobné podnikatele s nižšími příjmy, česká právní úprava je však

široká natolik, že může docházet k neodůvodněnému rozšiřování užití těchto nástrojů nad rámec jejich původního účelu.

Na třetí výzkumnou otázku nelze odpovědět zcela jednoznačně. Jak bylo demonstrováno na příkladech v kapitole 4, výhodnost paušálního režimu je závislá na mnoha faktorech. Je třeba ji vyhodnocovat v každém jednotlivém případě a poskytnout paušální odpověď platnou pro všechny poplatníky není možné.

Seznam použitých zdrojů

Odborná literatura

- BERÁNEK, Petr. *Průvodce zákonem o daních z příjmů pro OSVČ a další poplatníky s dílčím základem v § 7*. Olomouc: ANAG, 2021, 311 s.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s.
- KARFÍKOVÁ, Marie. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 344 s.
- VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, 424 s.

Komentářová literatura

- PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2015, 1428 s.
- PELC, Vladimír. *Daně z příjmů, zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, 664 s.

Právní předpisy a související dokumenty

Zákony

- Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a ve zněních citovaných výše dle textu.
- Zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon České národní rady č. 592/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

- Zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní.
- Zákon č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů.

Zahraniční prameny

- Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Republika Hrvatska. *Zakon o porezu na dohodak* [online]. zakon.hr, 1. ledna 2023 [cit. 8 března 2023]. Dostupné z: <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>.
- Ministerstvo financija Republika Hrvatska. *Porez na dobit* [online]. porezna-uprava.hr, 8. března 2023 [cit. 8 března 2023]. Dostupné z: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_na_dobit.aspx.
- Republika Hrvatska. *Zakon o porezu na dodanu vrijednost* [online]. zakon.hr, 1. ledna 2023 [cit. 8 března 2023]. Dostupné z: <https://www.zakon.hr/z/1455/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost->.
- Republika Hrvatska. *N 1/2020 Pravidnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti* [online]. zakon.hr, 2. ledna 2020 [cit. 10 března 2023]. Dostupné z: <https://www.zakon.hr/cms.htm?id=42909>.
- Republika Hrvatska. *N 156/2022 Pravidnik o izmjenama i dopuni Pravidnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti* [online]. zakon.hr, 30. prosince 2022 [cit. 10 března 2023]. Dostupné z: <https://www.zakon.hr/cms.htm?id=55564>.

- Republika Hrvatska. *N 15/2023 Pravilnik o izmjenama Pravilnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti* [online]. zakon.hr, 10. února 2023 [cit. 10 března 2023]. Dostupné z: <https://www.zakon.hr/cms.htm?id=55924>.

Podzákoné předpisy

- Nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, ve znění pozdějších předpisů.
- Nařízení vlády č. 290/2022 Sb., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2021, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2021, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2023 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2023 a o zvýšení důchodů v roce 2023, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 341/2014 Sb., o schvalování technické způsobilosti a o technických podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 467/2022 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2023, ve znění pozdějších předpisů.

Právní předpisy Evropské unie

- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) 883/2004 ze dne 29. dubna 2004, o koordinaci systémů sociálního zabezpečení. Úř. věst. L 166, 30. dubna 2004.

Související dokumenty

- Důvodová zpráva k zákonu č. 540/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony v souvislosti s paušální daní.
- Pokyn č. GFŘ – D – 59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Judikatura

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005-136 (843/2006 Sb. NSS).

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. února 2008, sp. zn. 1 Afs 123/2006 (1543/2008 Sb. NSS).
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. července 2009, sp. zn. 8 Afs 6/2008.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. listopadu 2010, sp. zn. 8 Afs 10/2010.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. února 2015, sp. zn. 9 Afs 204/2014 (3202/2015 Sb. NSS).
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. července 2017, sp. zn. 6 Afs 278/2016 (3612/2017 Sb. NSS).
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. září 2018, sp. zn. 7 Afs 232/2017 (3826/2019 Sb. NSS).

Odborné články

- MACHÁČEK, Ivan. Druhy paušálů u poplatníka s příjmy podle § 7 ZDP - 1. část – Uplatnění paušálních výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP. *Účetní portál* [online databáze], 2021. Dostupné z: databáze Codexis.cz.
- MACHÁČEK, Ivan. Druhy paušálů u poplatníka s příjmy podle § 7 ZDP - 2. část – Uplatnění paušální daně podle § 2a a § 7a ZDP. *Účetní portál* [online databáze], 2021. Dostupné z: databáze Codexis.cz.
- MACHÁČEK, Ivan. Druhy paušálů u poplatníka s příjmy podle § 7 ZDP - 3. část – Uplatnění paušálních výdajů na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP. *Účetní portál* [online databáze], 2021. Dostupné z: databáze Codexis.cz.
- RYLOVÁ, Zuzana. Zamyšlení nad paušální daní. *Bulletin komory daňových poradců*, 2021, roč. 9, č. 2, s. 15–19.

Internetové zdroje

- BusinessInfo. *Komu se v roce 2023 vyplatí paušální daň? Přihlásit se k ní můžete do 10. ledna* [online]. Businessinfo.cz, 9. ledna 2023 [cit. 6 března 2023]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/komu-se-v-roce-2023-vyplati-pausalni-dan-prihlasis-se-k-ni-muzete-od-rijna-do-ledna/>.
- Česká národní banka. *Kurzy devizového trhu* [online]. cnb.cz, 3. března 2023 [cit. 3 března 2023]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/financni-trhy/devizovy-trh/kurzy-devizoveho-trhu/kurzy-devizoveho-trhu/>.

- Finančná správa Slovenská republika. *Daň z príjmov pre živnostníkov* [online]. Financnasprava.sk, 5. ledna 2023 [cit. 6 března 2023]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/fyzicke-osoby/zivnostnici>.
- Finanční správa České republiky. *Paušální daň – obecné informace* [online]. Financnisprava.cz, 1. ledna 2023 [cit. 27 února 2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/obecne-informace>.
- Ministerstvo financí České republiky. *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 9. 12. 2009* [online]. Praha: Financnisprava.cz, 2009. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KVKDP9122009.pdf>.
- Ministerstvo financí České republiky. *Rozhovor ministryně financí pro Právo* [online]. mfcz.cz, 23. dubna 2021 [cit. 28 února 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/v-mediich/2021/rozhovor-ministryne-financi-pro-pravo-41625>.
- Ministerstvo financí České republiky. *Státní závěrečný účet České republiky za rok 2020* [online]. Praha: oddělení 2102 – Plnění státního rozpočtu, 2021. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2020/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2020-41689>.
- Ministerstvo financí České republiky. *Státní závěrečný účet České republiky za rok 2021* [online]. Praha: oddělení 2102 – Plnění státního rozpočtu, 2022. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2021/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2021-47400>.
- Ministerstvo financí České republiky – oddělení 7401 - Komunikace s médii. *Plnění státního rozpočtu ČR za prosinec 2022* [online]. mfcz.cz, 3. ledna 2023 [cit. 23 února 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2023/pokladni-plneni-sr-49823>.

Abstrakt

Cílem diplomové práce na téma „*Uplatnění paušálu při zdaňování samostatné činnosti fyzických osob*“ je seznámit čtenáře se všemi možnostmi paušálního zdaňování samostatné činnosti fyzických osob jako formy zjednodušení procesu výběru daní a snižování administrativní zátěže daňových poplatníků. Práce zkoumá podmínky pro vstup do paušálního režimu a reflektuje aktuální změny v právní úpravě. Práce je členěna do pěti kapitol. V první kapitole vysvětluje vybrané základní pojmy daňového práva a poskytuje výchozí bod pro další čtení práce. Ve druhé kapitole podrobně rozebírá uplatňování výdajů procentem z příjmů, tedy tzv. výdajový paušál. Ve třetí kapitole se věnuje paušálnímu výdaji na dopravu silničním motorovým vozidlem. Ve čtvrté kapitole popisuje a hodnotí nejnovější institut paušalizace v zákoně o daních z příjmů, a to tzv. poplatníka v paušálním režimu a podmínky paušální daně. V poslední páté kapitole pak porovnává českou právní úpravu s úpravou slovenskou a chorvatskou. Všechny kapitoly jsou doplněny příklady, na nichž je problematika vysvětlena. Po analýze právního stavu práce navrhuje možné legislativní změny. Práce užívá znění zákonů účinných k 1. 1. 2023.

Abstract

The aim of the thesis on „*Application of a lump sum elements in the taxation of self-employment of natural persons*“ is to acquaint the reader with all possibilities of lump sum taxation of self-employment of natural persons as a form of simplification of the process of tax collection and reduction of the administrative burden of taxpayers. The work examines the conditions for entering the lump sum tax regime and reflects the current changes in the legislation. The thesis is divided into five chapters. The first chapter explains selected basic concepts of tax law and provides a starting point for further reading. The second chapter discusses in detail the application of expenses as a percentage of income, i.e. the so-called expenditure flat rate. In the third chapter, it discusses the flat-rate expenditure on transport by road motor vehicle. In the fourth chapter, it describes and evaluates the latest institution of lump-sum taxation in the Income Tax Act, namely the lump sum tax. In the fifth and final chapter, it compares Czech legislation with Slovak and Croatian legislation. All chapters are supplemented by examples, which the author uses to explain the issue. After analysing the legal situation, the thesis suggests possible legislative changes. The thesis works with the wording of the laws effective as of 1 January 2023.

Seznam klíčových slov

Daň z příjmů, daň z příjmů fyzických osob, výdajový paušál, výdaje procentem z příjmů, paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem, paušální výdaj na dopravu, paušální daň, samostatná výdělečná činnost, Slovensko, Chorvatsko

Keywords

Income tax, personal income tax, lump sum expenditure, expenditure as a percentage of income, lump sum expenditure on road transport, lump sum expenditure on transport, lump sum tax, self-employment, Slovakia, Croatia