

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Vít Nýdecký**

**Zdanění příjmu ze samostatné činnosti  
(srovnání právní úpravy v ČR a ve vybraných  
zemích EU)**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 5. 12. 2022

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce má 129 127 znaků včetně mezer a poznámek pod čarou.

.....  
Vít Nýdecký

V Praze dne 5. 12. 2022

## **Poděkování**

Děkuji vedoucí diplomové práce prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc. za obětavou pomoc, vstřícnost, podnětné připomínky a ochotu poskytnutou při vypracování této diplomové práce. Dále z celého srdce děkuji svým rodičům za podporu poskytnutou během mého studia.

## Obsah

Úvod.....	1
1. Daň a postavení zdanění ze samostatné činnosti v jejím systému .....	3
1.1. Charakteristika daně.....	3
1.2. Funkce daně .....	3
1.3. Daňové principy .....	5
1.4. Konstrukční prvky daně .....	7
1.5. Daňová soustava České republiky .....	8
2. Zdanění příjmu ze samostatné činnosti v ČR.....	11
2.1. Subjekty daně z příjmu FO .....	12
2.2. Předmět daně z příjmu ze samostatné činnosti .....	13
2.3. Základ daně u příjmu ze samostatné činnosti .....	17
2.3.1 Určení základu daně.....	17
2.3.2 Způsob uplatnění daňových výdajů .....	18
2.3.3 Položky snižující základ daně.....	20
2.3.4 Výpočet a sazba daně.....	22
2.3.5 Slevy na dani a daňová zvýhodnění.....	23
2.3.6 Poplatník v paušálním režimu a paušální daň.....	25
2.3.7 Veřejná pojistná placená OSVČ .....	27
3. Zdanění příjmu ze samostatné činnosti ve vybraných státech EU .....	29
3.1. Zdanění příjmu ze samostatné činnosti v Polsku .....	29
3.1.1 Daň z příjmu fyzických osob v právním řádu Polska .....	29
3.1.2. Subjekt daně z příjmu .....	29
3.1.3 Předmět daně z příjmu fyzických osob.....	30
3.1.4 Základ daně z příjmu fyzických osob .....	31
3.1.5 Sazba a výpočet daně z příjmu .....	33
3.1.6 Veřejná pojistná placená OSVČ .....	35
3.2. Zdanění příjmu ze samostatné činnosti v Portugalsku .....	38
3.2.1 Daň z příjmu fyzických osob v právním řádu Portugalska.....	38
3.2.2 Subjekt daně.....	38

3.2.3	Předmět daně.....	39
3.2.4	Základ daně.....	40
3.2.5	Výpočet a sazba daně.....	42
3.2.6	Sociální pojištění v Portugalsku z pohledu OSVČ .....	45
4.	Doporučení de lege ferenda na základě komparace právních úprav vybraných států..	48
4.1.	Právní úprava daně z příjmu .....	48
4.2.	Subjekt daně z příjmu fyzických osob .....	49
4.3.	Předmět daně z příjmu u samostatné činnosti .....	50
4.4.	Dílčí základ daně u příjmu ze samostatné činnosti .....	50
4.5.	Sazba a výpočet daně z příjmu .....	52
4.6.	Ostatní doporučení .....	52
	Závěr .....	54
	Seznam použitých zkratk .....	56
	Seznam použitých zdrojů.....	57
	Seznam uvedených tabulek a obrázků .....	66
	Abstrakt.....	67
	Abstract .....	68
	Klíčová slova .....	69
	Keywords .....	69

## Úvod

Daně jsou zde s námi již od prvních starověkých státních útvarů a s vysokou pravděpodobností tu s námi až do konce civilizace zůstanou. Zároveň i přes tak dlouhou dobu není tento právní nástroj doveden k dokonalosti a neustále tedy dochází spíše ke zesložitování a expanzi (s nepatrnou výjimkou rušení některých daní v poslední době) celého daňového systému v naší zemi. Na obranu daňového práva lze ale uvést, že musí neustále reagovat na měnící se ekonomickou či politickou situaci. Přesto si ale myslím, že by tento handicap mělo finanční právo překonat a že svět bez daňových rájů, daňových úniků, a přitom se srozumitelnou a jednoduchou právní úpravou daní, možný je. Taktéž si troufám tvrdit, že daňové právo představuje jednu z nejsložitějších oblastí práva, a proto je jakákoliv práce, která podá ucelený přehled na daňové téma, zcela jistě vítána. Zvláště práce, která navíc nabídne srovnání více právních systémů různých zemí. Proto jsem si práci na téma zdanění příjmů ze samostatné činnosti vybral. Zároveň je to téma aktuální pro široké spektrum osob, vždyť platba daní se de facto týká života každého z nás. Znalost zdanění příjmů ze samostatné činnosti je pak praktická hlavně pro okruh cca 1 milionu podnikatelů působících v naší zemi, kteří jsou povinni zdaňovat tyto příjmy.

Cílem této práce bude především popsat, analyzovat a porovnat právní úpravu zdanění samostatné činnosti ve vybraných zemích. Jelikož ale není v možnostech této práce podat kompletní přehled o celé právní úpravě dané země, o všech jejích institutech a výjimkách, proto se zaměřím na právní instituty a prvky, které jsou pro danou právní úpravu nejdůležitější a tvoří její celkový ráz. Především to pak bude hmotněprávní stránka zdanění samostatné činnosti. Stránka fiskální a procesněprávní nebude v práci řešena.

Metodami použitými v práci, prostřednictvím kterých budu dosahovat cíle práce, budou především: metoda deskripce, jejíž pomocí představím právní úpravu vybraných zemí se zaměřením na podstatné prvky, což je nezbytným předpokladem pro užití metod dalších, metoda analýzy, které podrobím právní úpravy daných zemí, představím k těmto úpravám vlastní názory a poznatky, metoda komparace – na předchozí metody navážu porovnáním zdanění v daných zemí a s pomocí dedukce poskytnu vlastní návrhy relevantní pro právní úpravu zdanění samostatné činnosti v České republice.

Práce bude strukturovaná do čtyř kapitol, přičemž v té úvodní se zaměřím na definování a popsání pojmů využívaných v dalších částech této práce. Takovou definici podám hlavně k samotné dani, která je nosným tématem práce, a mimo jiné vymezím i její funkce a principy, na kterých by měla stát. Dále zde ukážu postavení daně z příjmu v systému

daně na příkladu daňové soustavy naší země. Ve druhé kapitole se pak konečně přiblížím k samotným cílům práce, neboť se zde budu věnovat zdanění samostatné činnosti v ČR. Zdanění osob vykonávající samostatnou činnost je součástí zdanění příjmu fyzických osob, nelze tedy v daném kontextu mluvit pouze o samostatné činnosti, a proto bude v některých pasážích obsažena i celková konstrukce daně z příjmu. Ta je tvořena především subjekty, objektem (tedy zdaněnými příjmy), základem, sazbou a výpočtem daně. Všechny tyto prvky se budu snažit ukázat i v dalších popisovaných státech, avšak pro ČR bude tato analýza obširnější, pro zdejší úpravu budu v souladu s cílem práce hledat některá vhodná řešení. Proto je zdanění samostatné činnosti v Česku věnována samostatná kapitola.

V následující pasáži se budu zabývat právní úpravou zdanění samostatné činnosti vybraných států Evropské unie, kde také platí, že to nelze bez poskytnutí širšího kontextu, a tedy popsání celkové konstrukce zdanění příjmu FO, provést. Státy, které jsem si pro srovnání vybral, jsou Polsko a Portugalsko. Myslím, že zdanění těchto zemí nebylo obdobnou prací v českém prostředí podáno, což je právě jedním z důvodů mého výběru. Ačkoliv pro tuto část práce budu používat především anglicky psané zdroje, volba těchto zemí měla důvod i po jazykové stránce, polština je jazyk češtině podobný a v portugalštině mám základní znalosti, což mi umožní alespoň určitou úroveň orientace ve zdrojích těchto států. Mým záměrem bylo srovnat zemi s podobným počtem obyvatel a podobnou ekonomickou úrovní jako má ČR, a to splňuje právě Portugalsko. Myslím si, že bude zajímavé ukázat zdanění samostatné činnosti v takto podobném státu. Polsko je pak rovněž jako ČR postkomunistickou zemí, bude tak přínosné porovnat, jak se tyto dva státy postavily ke zdanění samostatné činnosti, která v předchozím režimu byla spíše nežádoucí a jejíž rozvoj tak přišel až po změně politické situace po roce 1989.

V závěr práce uplatním poznatky získané z této práce a na základě srovnání uvedených zemí navrhu prvky *de lege ferenda*, které by mohly vylepšit právní úpravu daně z příjmu v České republice.

# 1. Daň a postavení zdanění ze samostatné činnosti v jejím systému

## 1.1. Charakteristika daně

Cílem této práce je především podání přehledu o zdanění samostatné činnosti, k čemuž je velice vhodné přistoupit více zešíroka a začít mluvit o pojmu daně obecněji. To znamená daň definovat, přiblížit její funkci, a nakonec poskytnout výčet různých daní, což nám ukáže postavení daně ze samostatné činnosti v daňovém systému. Čtenář to pak ocení nejen v dalších kapitolách, ale koneckonců i při srovnání českých a zahraničních právních úprav.

Daň je především prostředkem k plnění veřejných rozpočtů pro účely hospodaření státu a jako taková nabývá mnoha různých podob, v důsledku čehož není zcela možné podat její exaktní definici. Co si představujeme pod pojmem daně? Bude velmi záležet, z jakého oboru na daň nahlížíme, například z pohledu ekonomie bude praktičtější nahlížet na daň podle jejího vymezení v **širším smyslu**, což je vlastně souhrn daní v užším smyslu, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění<sup>1</sup> (sem lze zařadit například cla, pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojistné aj.). Pro účely této diplomové práce, a také spíše z pohledu právní vědy, nás bude zajímat užší vymezení daně, tedy její definice v **užším smyslu**, podle takové definice je to „*povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností*“.<sup>2</sup> Daní splňující uvedené vymezení existuje celá řada a jejich souhrn v dané zemi tvoří konkrétní daňovou soustavu. Jednou z takových daní je právě daň z příjmu, jež zahrnuje mimo jiné zdanění příjmů ze samostatné činnosti.

## 1.2. Funkce daně

V této práci budu vybrané daňové úpravy nejen popisovat, ale pokusím se i o jejich analýzu a srovnání. Toto hodnocení by mělo sledovat žádoucí cíle zdaňování, ty lze nejlépe ilustrovat pomocí funkcí, které by měla daň splňovat, a zásad, na kterých by mělo zdaňování stát.

---

<sup>1</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 143 a s. 148. ISBN 978-80-7552-935-0.

<sup>2</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 15. ISBN 978-80-7598-165-3.



Daňová teorie se víceméně shoduje ve vymezení funkcí daně, kdy Kubátová<sup>3</sup>, Peková<sup>4</sup> i Hrubá Smržová<sup>5</sup> shodně uvádí čtyři hlavní funkce. Kubátová odvozuje funkce daně od úlohy hospodářství, když říká, že „úloha zdanění shodně vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru“. Funkce daně jsou tak především tyto:

- **Funkce alokační** – ta vyvažuje neefektivnost trhu v rozmístění zdrojů, a to pomocí směřování prostředků do oblastí, kde se jich nedostává, z míst jejich přebytku. A tak pro společnost důležitý segment, který by trhem z různých důvodů byl jinak opomíjen, dostane na fungování potřebné zdroje. Typickým příkladem jsou třeba oblasti školství a zdravotnictví. Tato funkce daně je nejstarší<sup>6</sup>, a dle mého názoru i nejdůležitější, avšak s ostatními funkcemi by měla zůstat v rovnováze.
- **Funkce redistribuční** – trh vytváří nespravedlivou disproporci v důchodech mezi některými skupinami obyvatelstva. Úkolem daně je tak tento nepoměr vyvážit a přerozdělit prostředky k potřebným skupinám obyvatel. Například nezastupitelnou funkci mají daně při výběru prostředků pro výplatu starobního důchodu. Redistribuční funkce daně se začala uplatňovat až od 19. století, a lze ji akcentovat především prostřednictvím využívání progresivní sazby.<sup>7</sup>
- **Funkce stabilizační** – ekonomika probíhá v neustálých cyklech a změnou úpravy daňového zatížení lze výkyvy v těchto hospodářských cyklech vyvažovat. Hlavními ekonomickými ukazateli, na které lze takto působit jsou ekonomický růst, nezaměstnanost a míra inflace.
- **Funkce fiskální** – znamená schopnost naplnit veřejný rozpočet, jedná se nejspíše o nejdůležitější funkce daně. Jako příjem do státního rozpočtu nemá daň ve většině zemí světa rozumnou alternativu. Státy nejméně závislé na daňových příjmech jsou převážně státy vyvázející ropu<sup>8</sup>. Česká republika naopak stojí na opačném pólu a z daní zde pochází zhruba 91 % příjmů veřejných rozpočtů.<sup>9</sup>

---

<sup>3</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 19.

<sup>4</sup> PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 382-383. ISBN 978-80-7357-698-1.

<sup>5</sup> HRUBÁ SMRŽOVÁ, P; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, s. 295. ISBN 978-80-7380-796-2.

<sup>6</sup> PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. s. 382-383.

<sup>7</sup> Tamtéž, s. 382.

<sup>8</sup> WORLD POPULATION REVIEW *Tax-Free Countries 2022*. 2022 *World Population by Country* [online]. Copyright © [cit.17.10.2022]. Dostupné z: <https://worldpopulationreview.com/country-rankings/tax-free-countries>.

<sup>9</sup> HRUBÁ SMRŽOVÁ, P; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, s. 295.

Různé druhy daní plní výše uvedené funkce s rozdílnou mírou intenzity v zásadě v závislosti na tom, v jaké výši a u jakých skupin osob se vybírají. Je tak nikdy nekončícím úkolem státu vytvořit optimální daňový mix a určit nejvhodnější výši daní tak, aby byly tyto funkce co nejlépe plněny. To ale samozřejmě není jednoduchý úkol, protože změna daně nebo její výše, s cílem posílit některou z těchto funkcí, může naopak jinou funkci oslabit. Příkladem je zrušení tzv. „superhrubé mzdy“<sup>10</sup>. Tu schválila Poslanecká sněmovna ČR zcela jistě s cílem podpořit ekonomický růst, v tomto případě šlo tak o stabilizační funkci daně. Naopak oslabena byla nepochybně fiskální funkce daně<sup>11</sup>, a to poklesem příjmů do veřejných rozpočtů. Studie Národní rozpočtové rady<sup>12</sup> dále upozorňovala na důsledky zrušení, které se projeví ve snížení progresivity daně z příjmu. Dopad této změny by tak nastal výrazněji spíše u osob s vyššími příjmy, což by nepochybně mělo za následek snížení redistribučního efektu této daně.

### 1.3. Daňové principy

Zatímco funkce daně ukazují, za jakými cíli ukládání daní směřuje, daňové principy vymezují východisko právní úpravy daně. Ukazují tak pravidla, která by měla být dle mého názoru dodržena, pokud má být daňová soustava v daném státě kvalitní. Množinu daňových principů, které jsou do velké míry stále aktuální, představil jako jeden z prvních ekonom A. Smith (1723–1790) ve svém díle O podstatě a původu bohatství národů formuloval tyto 4 zásady týkající se daní<sup>13</sup>:

- „V každém státě měli by poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.“ – zásada spravedlnosti.

---

<sup>10</sup> „Superhrubá mzda“ je lidový, ale obecně užívaný název pro dílčí základ daně příjmu ze závislé činnosti, který byl v ČR takto upraven mezi lety 2008–2021.

<sup>11</sup> Úřad národní rozpočtové rady vypočetl možné snížení daňových příjmů o cca 88 miliard Kč, důsledkem zrušení superhrubé mzdy. To představuje v případě státního rozpočtu 7,7 % z celkových příjmů.

Zdroj: Fiskální a distribuční dopady zrušení zdaňování superhrubé mzdy. *ÚŘAD NÁRODNÍ ROZPOČTOVÉ RADY*. [online]. 2020 [cit. 17.10.2022].

Dostupné z: [https://unrr.cz/wp-content/uploads/2020/11/Informa%C4%8Dn%C3%AD-studie-Fisk%C3%A1ln%C3%AD-a-distribu%C4%8Dn%C3%AD-dopady-zru%C5%A1en%C3%AD-zda%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD-superhrub%C3%A9-mzdy\\_A.pdf](https://unrr.cz/wp-content/uploads/2020/11/Informa%C4%8Dn%C3%AD-studie-Fisk%C3%A1ln%C3%AD-a-distribu%C4%8Dn%C3%AD-dopady-zru%C5%A1en%C3%AD-zda%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD-superhrub%C3%A9-mzdy_A.pdf).

<sup>12</sup> Nová studie ÚNRR vyčísluje dopady zrušení superhrubé mzdy při sazbách 15 a 23 %. Kromě výpadku příjmů by došlo i ke snížení progresivity a nárůstu nerovnosti. *ÚŘAD NÁRODNÍ ROZPOČTOVÉ RADY* [online]. 2020 [cit. 17.10.2022]. Dostupné z: <https://unrr.cz/nova-studie-unrr-vycisluje-dopady-zruseni-superhrube-mzdy-pri-sazbach-15-a-23-krome-vypadku-prijmu-by-doslo-i-ke-snizeni-progresivity-a-narustu-nerovnosti/>.

<sup>13</sup> SMITH, Adam. Pojednání o podstatě a původu bohatství národů. Přeložil Vladimír IRGL, přeložil Alena JINDROVÁ, přeložil Josef PYTELKA, přeložil Sergej TRYML. Praha: Liberální institut, 2016. s.849–851. ISBN 978-80-86389-60-8.

- „*Daň, kterou má každý jednotlivec platit, měla by být stanovena přesně, a nikoli libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a částka, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoli jinému naprosto jasné.*“ – zásada určitosti.
- „*Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi asi nejlépe hodí.*“ – princip vhodného výběru daní.
- „*Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny.*“ – princip minimalizace administrativních nákladů.

Karříková v současnosti uvádí, že by moderní daňová soustava měla vycházet především z těchto principů<sup>14</sup>:

- **Princip spravedlnosti a proporcionality** – zdanění shodného předmětu daně by mělo osoby ve stejném postavení postihovat stejně. Příkladem nedodržení principu spravedlnosti u DPFO by bylo umožnění tzv. „švarcsystému“, kdy by dva subjekty vykonávaly totožnou práci, přičemž osoba mající pracovní smlouvu by z této činnosti odváděla státu znatelně vyšší částku než osoba domněle provozující samostatnou činnost. Další pojetí této zásady znamená, že stát by měl vybírat daně v přiměřené, tedy spravedlivé výši tak, aby osoby měli schopnost tyto daně platit.
- **Princip neutrálnosti** – zdanění by nemělo narušovat hospodářskou soutěž a zvýhodňovat jiný typ subjektu.
- **Princip vyloučení duplicity** – tentýž předmět daně by neměl být dani podroben vícekrát, tím by docházelo ke zbytečnému zvýšení nákladů spojených s výběrem, a také k odrazování subjektů od ekonomické činnosti. Pokud je stejný předmět daně (například příjem) zdaněn duplicitně u jednoho subjektu, jedná se o dvojí zdanění právní, které je v moderní daňové soustavě nepřípustné. V případě kolize právních řádů mezi státy je řešeno uzavíráním mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Naopak ekonomické dvojí zdanění, tj. zdanění stejného předmětu u více daňových subjektů v některých situacích, žádoucí je.<sup>15</sup>
- **Princip srozumitelnosti** – představuje zásadu, že právní úprava daní ve státě by měla být přehledná, jednoduchá, jasná a bezrozporná. Když takové požadavky splňuje, šetří tím náklady nejenom daňovým subjektům, ale i státu jakožto výběrčímu

<sup>14</sup> KARŘÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 144-145.

<sup>15</sup> Např. zdanění rozděleného podílu na zisku z některých obchodních korporací, kdy tato korporace již zdaňovala svůj příjem daní z příjmu právnických osob.

daně. Dle mého názoru představuje nedodržování tohoto principu hlavní problém daňové politiky ČR.

- **Princip účinnosti daní** – je zásadou, podle níž by náklady spojené s výběrem daně neměly přesáhnout výnosy z takové daně plynoucí.

#### 1.4. Konstruktivní prvky daně

V následujících kapitolách diplomové práce srovnávající různé daňové systémy z hlediska úpravy zdanění samostatné činnosti budou mít tyto daně jednoho společného jmenovatele. Tímto jmenovatelem jsou konstrukční prvky daně, jakkoliv jsou ve vlastní právní úpravě jednotlivých zemí rozdíly v jejich pojmenování či užití. Konstrukční prvky daně jsou konstrukty, které vymezují daň a odlišují ji od ostatních daní. Lze je dělit na základní a ostatní.<sup>16</sup> K základním konstrukčním prvkům daně řadíme subjekt, předmět, základ a sazbu daně. V následujících bodech tedy tyto základní konstrukční prvky daně obecně vymezím:

- **Subjekt daně** – Subjektem daně je osoba, na kterou dopadá povinnost daň odvádět, a jsou jimi právnické nebo fyzické osoby. Daňové právo označuje tyto osoby jako poplatníky.<sup>17</sup> V případě zdanění příjmů ze samostatné činnosti jsou poplatníky osoby fyzické. Poplatníky dle rozsahu zdaňování dělíme na daňové rezidenty a nerezidenty.
- **Předmět daně** – Předmět daně označuje určitou zdaňovanou skutečnost. Může jím být zejména příjem, věc nebo činnost. Lze jej vymezit pozitivně (co předmětem konkrétní daně je), nebo negativně. Takovým předmětem daně jsou například příjmy ze samostatné činnosti, jejichž různé úpravy budou v této práci srovnávány.
- **Základ daně** – Základ daně je něco, z čeho můžeme stanovit výši daně. Základ daně dělíme na valorický, u kterého jsou ukazatelem daně jednotky peněžní, a specifický<sup>18</sup>, který je určen v různorodých nepeněžních jednotkách. Základem u DPFO je zjednodušeně řečeno součet všech relevantních příjmů poplatníka, mezi nimiž jsou i příjmy ze samostatné činnosti.
- **Sazba daně** – Sazbou daně je postup, nebo měřítko, díky kterému společně s daňovým základem výši daně vypočítáme. Může být určená pevně danou částkou nebo poměrně k základu daně. Poměrnou sazbu daně dále dělíme na lineární, u které

---

<sup>16</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. s. 158.

<sup>17</sup> Tamtéž, s. 158.

<sup>18</sup> BAKESŠ, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upravené vydání Praha: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. s. 160. ISBN 978-80-7400-440-7.

poměr k základu daně zůstává stejný, a na progresivní, u které poměr roste v závislosti na výši daně. Regresivní sazba daně naopak s výši daně klesá. Progresivní sazby rozlišujeme dvojího typu. Jsou to sazba klouzavě progresivní, kde sazba roste pozvolně a sazba stupňovitá, u které dochází ke skokovému zvýšení daně při přechodu mezi určenými pásmy.<sup>19</sup>

- **Osvobození od daně** – Osvobozením daně můžeme určit, co se do základu daně nezahrnuje pro účely výpočtu. Osvobození od daně může být určeno pro určitý subjekt – osobní osvobození nebo pro předmět daně – věcné osvobození.<sup>20</sup> Osvobození od daně má pro výši daně stejný efekt jako nezahrnutí do předmětu daně.
- **Splatnost daně** – Splatnost daně označuje termín pro odvedení daně. Ten může být vázán na konkrétní datum nebo lhůtu. Daň může být plněna několika způsoby, a to jednorázově, ve splátkách či zálohově.

Pro daň z příjmu jsou dále užívány konstrukce daně, jako je např. daňové období, sleva na dani nebo daňová ztráta.

## 1.5. Daňová soustava České republiky

Daňová soustava je souhrnem daní vybíraných v určitém státě v určitém čase<sup>21</sup>. Je to tedy užší pojem než pojem daňového systému, který se v daňovém právu používá též<sup>22</sup>. Daňový systém zahrnuje kromě samotné daňové soustavy i množinu všech nástrojů a institutů používaných k výběru a správě daní v konkrétním státě.

Popsat daňové soustavy všech srovnávaných států není cílem, koneckonců ani v možnostech, této diplomové práce. V následující kapitole proto alespoň popíšu soustavu daní v ČR, a to pro účely lepší orientace a vymezení postavení zdanění příjmů ze samostatné činnosti v souhrnu ostatních daní.

---

<sup>19</sup> BAKEŠ, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upravené vydání Praha: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. s. 161.

<sup>20</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. s. 161.

<sup>21</sup> BAKEŠ M., Karfíková, Kotáb, Marková a kol. *Finanční právo* 6. vydání. Praha: C.H. Beck, s. 163.

<sup>22</sup> Pojem daňový systém v sobě obsahuje kromě daňové soustavy i systém institucí zúčastněných na správě daní, a nástrojů, pomocí nichž tyto instituce právu daní realizují. Zdroj: HRUBÁ SMRŽOVÁ, P., MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, s. 297.

Daňová soustava ČR je tvořena následujícími daněmi:<sup>23</sup>

**(a) Daň z přidané hodnoty (DPH)**

**(b) Spotřební daně**

- (i) Daň z minerálních olejů
- (ii) Daň z lihu
- (iii) Daň z piva
- (iv) Daň z vína a meziproduktů
- (v) Daň z tabákových výrobků
- (vi) Daň ze surového tabáku

**(c) Ekologické daně**

- (i) Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
- (ii) Daň z pevných paliv
- (iii) Daň z elektřiny

**(d) Majetkové daně**

- (i) Daň z příjmů fyzických osob
- (ii) Daň z příjmu právnických osob

**(e) Ostatní daně**

- (i) Silniční daň
- (ii) Daň z nemovitých věcí
- (iii) Daň z hazardních her

Výše uvedené daně jsou upraveny zvláštními zákony, a to v souladu s čl. 11 odst. 5 LZPS<sup>24</sup>, podle nějž lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Úprava daní není z historických a možná i praktických důvodů nijak kodifikována, snad jen s dílčí výjimkou v podobě Daňového řádu<sup>25</sup>, který zastřešuje postupy uplatňující se při správě jednotlivých daní.

Zdanění příjmu ze samostatné činnosti je součástí zdanění příjmů osob fyzických a je tak ještě společně se zdaněním příjmu osob právnických upraveno v zákoně č. 586/1992 Sb. České národní rady o daních z příjmů. Jak je vidět z níže uvedeného grafu daň z příjmu fyzických osob není pro státní rozpočet ČR významným příjmem, avšak u daně se nelze

---

<sup>23</sup> MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, s. 297.

<sup>24</sup> Usnesení č. 2/1993 Sb., *Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky*.

<sup>25</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

omezit jen na její fiskální funkci. Důležitá je i funkce přerozdělovací, která je právě u důchodových daní zdůrazňována<sup>26</sup>.

Tabulka 1 Skladba předpokládaných příjmů státního rozpočtu pro rok 2022

Druh příjmu	Výše příjmu (mld. Kč)	%
Povinné pojistné	626,4	38,8
DPH	326,2	20,2
Přijaté transfery	207,7	12,9
Spotřební daně	162,4	10,1
Daň z příjmu právnických osob	122,2	7,6
Daň z příjmu fyzických osob	108,6	6,7
Nedaňové příjmy	23,1	1,4
Kapitálové příjmy	22,4	1,4
Ostatní daňové příjmy	14,2	0,9
<b>Celkem</b>	<b>1 613</b>	

Zdroj: Ministerstvo financí ČR<sup>27</sup>, vlastní úprava

<sup>26</sup> PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. s. 334-335.

<sup>27</sup> Státní rozpočet 2022 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí ČR. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2022 [cit. 23.11.2022]. s. 18. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-06-07\\_Statni-rozpocet-2022-v-kostce\\_v02.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-06-07_Statni-rozpocet-2022-v-kostce_v02.pdf).

## 2. Zdanění příjmu ze samostatné činnosti v ČR

Zdanění příjmu ze samostatné činnosti upravuje v ČR zákon o daních z příjmů<sup>28</sup> schválený Českou národní radou dne 18. 12. 1992. Zákon obsahuje celkovou úpravu daně z příjmu, a to jak fyzických, tak i právnických osob. Ačkoliv mezi zdaněním PO a FO existují některé odlišnosti, např. v sazbě daně, je dle mého názoru vhodné je pro větší přehlednost právního řádu zahrnout do jediného právního předpisu, koneckonců zákon obsahuje ve své třetí části ustanovení společná DPFO i DPPO. Dokonce se nabízí otázka, jestli by si daňové právo jako celek nezasloužilo částečnou či úplnou kodifikaci, jakou třeba přinesl občanský zákoník do občanského práva.<sup>29</sup>

Zákon o dani z příjmu je dle mého názoru přehledně systematicky členěn, avšak vytknout mu lze přílišnou taxativnost, což je bohužel důsledek daňové politiky státu vytvářející mnoho daňových výjimek a specifik. Zákon od doby svého vzniku prošel mnoha novelizacemi<sup>30</sup>, což je jeho další negativum, jdoucí proti principu právní jistoty<sup>31</sup>. To lze ale do jisté míry chápat vzhledem k relativně krátkému trvání kapitalistické tržní ekonomiky v ČR, kde daňové právo stále hledá optimální cestu k úpravě zdanění tváří v tvář ekonomické realitě v ČR.

Tabulka 2 Přehled částí zákona o dani z příjmu

Část	Název části
1.	Daň z příjmu fyzických osob
2.	Daň z příjmu právnických osob
3.	Společná ustanovení
4.	Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmu
5.	Registrace
6.	Pravomoci vlády a ministerstva financí
7.	Přechodná a závěrečná ustanovení

Zdroj: zákon o daních z příjmů, vlastní úprava

<sup>28</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., Zákon České národní rady o daních z příjmů.

<sup>29</sup> Zákon č. 89/2012., občanský zákoník.

<sup>30</sup> Vyškovská vypočítává, že to do roku 2021 bylo až 190 novelizací. Zdroj: VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně: zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022, s. 2. ISBN 978-80-7676-126-1.

<sup>31</sup> Nález Ústavního soudu ČR ze dne 3. 6. 2009 sp. zn. I. ÚS 420/09, „Princip předvídatelnosti práva jakožto důležitý atribut právního státu podstatným způsobem souvisí s principem právní jistoty a je nezbytným předpokladem obecné důvěry občanů v právo.“



## 2.1. Subjekty daně z příjmu FO

Obecná úprava subjektu daně z příjmu se uplatní na příjmy ze samostatné činnosti stejně jako na jiné druhy příjmu FO, proto v následující kapitole popíšu subjekty daně z příjmu obecně. Zákon o daních z příjmů označuje subjekty daně jako poplatníky, a dle § 2 tohoto zákona jsou poplatníky daně z příjmu fyzických osob fyzické osoby. Zároveň je dělí do dvou různých kategorií podle místa bydliště nebo místa, kde se obvykle zdržují na daňové rezidenty a nerezidenty.

**Daňovými rezidenty** jsou ti, kteří mají bydliště na území ČR, nebo se na území ČR obvykle zdržují<sup>32</sup>. Za osobu obvykle se zdržující na území ČR se považují osoby pobývající zde alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, bez ohledu na to, jestli tento pobyt bude soustavný nebo bude rozdělen do více období.<sup>33</sup> V případě bydliště je zákonná definice následující: „Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat“.<sup>34</sup> Z tohoto ustanovení vyplývá, že určování daňové rezidentury se neváže k určitému formálnímu právnímu stavu jako je např. trvalý pobyt podle zákona o evidenci obyvatel<sup>35</sup> a důležité je tedy posoudit faktickou skutečnost.<sup>36</sup>

Mimo osoby nespĺňující požadavky dle § 2, tedy **daňové nerezidenty**, jsou dále osoby, o nichž to stanoví mezinárodní smlouva a osoby zdržující se na území ČR za účelem studia, nebo léčení<sup>37</sup>.

Takové dělení má význam z hlediska odváděných příjmů, jelikož daňový rezident má tzv. **neomezenou daňovou povinnost**, a stát má z tohoto titulu nárok zdanit mu celosvětový příjem, tj. i ten ze zahraničních zdrojů. Zatímco daňový nerezident daní příjem pocházející pouze ze zdrojů v rámci území ČR, má tedy **omezenou daňovou povinnost**<sup>38</sup>.

Výše uvedené vymezení má samozřejmě dopad především pro osoby (např. vykonávající samostatnou činnost), v jejichž příjmu je zastoupen některý zahraniční prvek,

---

<sup>32</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů.

<sup>33</sup> § 2 odst. 4 ZDP, pokyn GF D-22 k § 2 viz VYŠKOVSKÁ, Magdaléna 2022 op. cit., s. 3.

<sup>34</sup> Viz § 2 odst. 4 ZDP.

<sup>35</sup> Místo trvalého pobytu je uvedeno na občanském průkazu. Příslušným je zákon č. 133/2000 Sb., zákon o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů.

<sup>36</sup> PELC, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 23. ISBN 978-80-7400-833-7.

<sup>37</sup> Viz § 2 odst. 4 ZDP.

<sup>38</sup> VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer, 2013. s. 71. ISBN 978-80-7478-388-3.

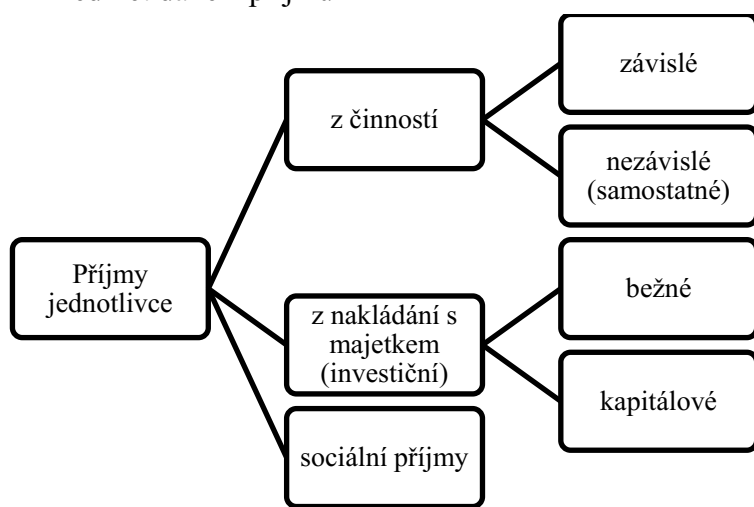
ti tak musí při zdanění nahlížet nejen do ZDP, ale musí brát v potaz i některou z mezinárodních smluv upravujících zamezení dvojímu zdanění.<sup>39</sup>

## 2.2. Předmět daně z příjmu ze samostatné činnosti

Předmětem daně z příjmu fyzických osob je příjem. Ten v ZDP není definován, ale je vymezen pomocí různých hmotněprávních skutečností.<sup>40</sup> Příjmy ze samostatné činnosti jsou jednou z kategorií zdaňovaných příjmů, které jsou uvedeny ve výčtu § 3 odst. 1 ZDP. Příjem dle § 3 může být jak peněžní, tak i nepeněžní.<sup>41</sup> To tak umožňuje zákonodárci postihnout daní opravdu velké spektrum ekonomických skutečností. Předmětem daně z příjmu jsou:

- a) Příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
- b) Příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
- c) Příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- d) Příjmy z nájmu (§ 9),
- e) Ostatní příjmy (§ 10).

Obrázek 1 Předmět daně z příjmu



Zdroj: VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer, 2013, s. 91, vlastní zpracování

<sup>39</sup> ČR již uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění s více než 90 státy. Zdroj: VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně: zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR: zaměstnání, podnikání, příjmy členů statutárních orgánů, pronájem, kapitálové příjmy, ostatní příjmy, sociální zabezpečení v EU*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. Daně (Wolters Kluwer ČR). s. 173. ISBN 978-80-7676-126-1.

<sup>40</sup> PELC, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 33.

<sup>41</sup> Díkce zákona používá označení bezúplatný příjem, Vančurová dělí příjem na peněžité a nepeněžité. s. 76-77. Jedná se však o synonyma. VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer, 2013. s. 87-88.

Ve 4. odstavci § 3 je uveden výčet příjmů, které **předmětem daně nejsou**, tím je předmět daně takto i negativně ohraničen<sup>42</sup>. Následující § 4 ZDP vyjmenovává **příjmy od daně osvobozené**. Oproti příjmům osvobozeným od daně je negativní výčet předmětu snad obecnější, na výpočet výše daně však mají obě kategorie stejný vliv, myslím si tedy, že by stálo za zvážení obojí sjednotit do jediného paragrafu. Kategorie příjmů ze závislé činnosti a kategorie ostatních příjmů pak navíc obsahují svůj vlastní dílčí výčet příjmů, které jsou s danou kategorií spjaty.

**Příjmů osvobozených od daně** vyjmenovává zákon několik desítek, není proto potřebné je zde vyjmenovávat. Vančurová<sup>43</sup> řadí důležité druhy osvobození do těchto 3 kategorií:

- **Příjmy z prodeje majetku** – Některé příjmy z prodeje majetku není žádoucí podrobit zdanění, jako příklad lze uvést třeba některé příjmy z prodeje movité věci. Takže například zdanit prodej opotřebované lednice v domácnosti by vlastně bylo dvojnásobným zdaněním, jelikož prostředky, které byly vynaloženy na její koupi, pocházely pravděpodobně z příjmu, který již byl daní z příjmu podroben. Opačným příkladem je prodej motorového vozidla do jednoho roku od jeho nabytí. Takový prodej nese znaky spekulace, a proto od daně osvobozen není.
- **Příjmy sociálního charakteru a příjmy z veřejných zdrojů** – Argumentem pro osvobození těchto příjmů je snížení redistribuce národního důchodu a snížení administrativní zátěže spojené s výběrem daně. Argumentem pro zdanění těchto příjmů je větší daňová spravedlnost, osvobození od této daně totiž dopadá i na osoby s vyššími příjmy, u kterých by jejich zdanění bylo vhodné. Příjmy z důchodového pojištění jsou v ČR omezeně osvobozeny, většina sociálních dávek (z nemocenského pojištění, státní sociální podpory, sociální péče, dávek v hmotné nouzi a veřejného zdravotního pojištění) je naopak od zdanění osvobozena v celé výši.<sup>44</sup>
- **Pojistná plnění a náhrady škody.**

Osvobození od daně vztahující se přímo k samostatné činnosti je v § 4 zmíněno hned několikrát a je to např.: § 4 odst. 1 písm. d) „náhrada za škodu způsobenou na majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti v době vzniku škody.“

---

<sup>42</sup> Dle odst. 4 § 3 ZDP nejsou předmětem daně např. úvěry nebo zápůjčky, příjem z rozšíření nebo vypořádání společného jmění manželů, nabytím akcií nebo podílových listů podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby aj.

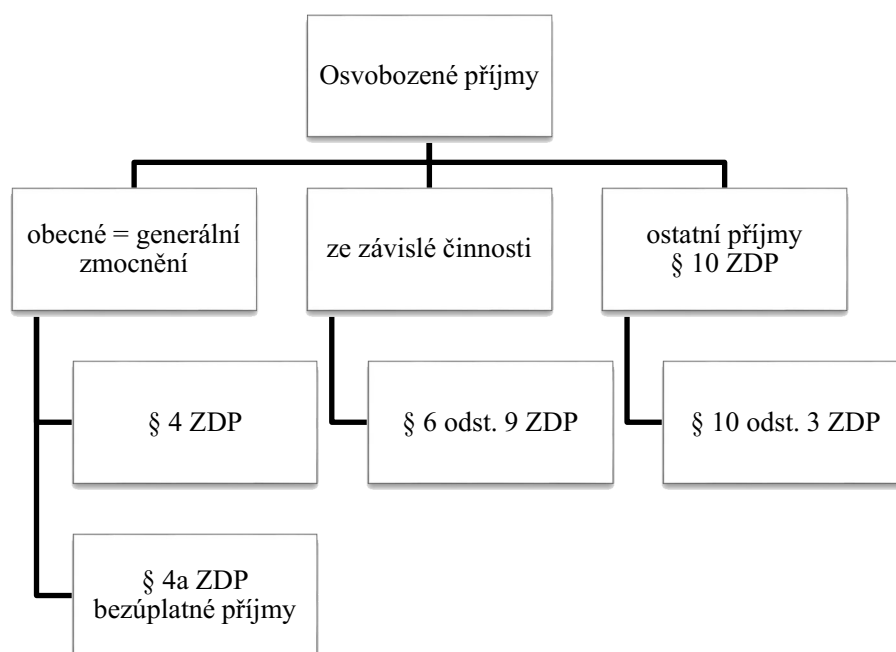
<sup>43</sup> VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer, 2013. s. 86. ISBN.

<sup>44</sup> Tamtéž, s. 87-88.

U bezúplatných příjmů uvedených v § 4a se přímo k samostatné činnosti váže jediný, a to příjem dle § 4a odst. 1 písm. g): „plynoucí ve formě daru přijatého v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, jako reklamního předmětu opatřeného jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož cena nepřesahuje částku 500 Kč“.

Rozumím dobré vůli zákonodárce nedanit drobné reklamní dary, ale myslím si, že právě výše uvedené ustanovení by v zákoně vůbec být nemuselo. Samo o sobě škodlivé není, ale v souhrnu s dalšími třeba i zbytečnými výchyty zvyšuje nepřehlednost tohoto právního předpisu. Navíc nelze očekávat, že by osoby po vyjmutí daného ustanovení začali tyto dary hromadně přiznávat.

Obrázek 2 Členění právní úpravy osvobození z daně příjmu v ZDP



Zdroj: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/osvobozene-prijmy-fyzicky-ch-osob-v-prikladech/>, vlastní úprava

V následujících řádcích se konečně dostanu k samému **předmětu samostatné činnosti**, která v ZDP není nijak definována, lze však říct, že jde o pojem velice blízký pojmu podnikání. Definici podnikání lze nepřímo odvodit od § 420 občanského zákoníku<sup>45</sup>, kdy podnikatelem je ten, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Signifikantním znakem samostatné činnosti je tak její nezávislost.<sup>46</sup> Dále je

<sup>45</sup> Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

<sup>46</sup> PELC, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 119.

otázkou, zda za podnikání můžeme označit i výkon nezávislého povolání, když jej česká úprava odlišuje od podnikání. Avšak daňové systémy mnoha zemí v poslední době opouštějí toto rozlišování a také OECD ve svých vzorových smlouvách zahrnuje příjem z těchto nezávislých povolání mezi příjem z podnikání.<sup>47</sup> Příjmy ze samostatné činnosti jsou tedy taxativně uvedeny v § 7 odst. 1. a 2. takto:<sup>48</sup>

### 1) Příjmy z podnikání:

- a) **Příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství** – tyto činnosti upravuje zákon. č. 252/1997 Sb., o zemědělství.
- b) **Příjem ze živnostenského podnikání** – podnikání na základě živnostenského zákona.<sup>49</sup>
- c) **Příjem z jiného podnikání** neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění, především jsou to příjmy z výkonu tzv. svobodných povolání podnikajících nikoliv podle živnostenského zákona, ale na základě zákonů zvláštních. Mezi tato povolání se řadí např. advokát, architekt, daňový poradce, lékař, notář, soudní znalec.
- d) **Podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku** – podle zákona o obchodních korporacích<sup>50</sup> ručí společníci osobních společností za dluhy společnosti neomezeně celým svým majetkem podobně jako podnikatelé FO, je proto spravedlivé, aby podléhali stejné dani. Zařazení zdanění příjmu společníků mezi DPFO také ztraktivňuje tento typ obchodní korporace, a vyvažuje nevýhodu neomezeného ručení. Společníci VOS a komplementář nemusí danit příjem ze společnosti dvakrát, na rozdíl od jiných OK, kde příjem společníků vlastně již jednou zdaněný byl, a to daní z příjmu právnických osob.

### 2) Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti:

- a) **Příjem z užití nebo poskytnutí práv** z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému (zák. č. 527/1990 Sb., o

---

<sup>47</sup> THURONYI, V., Brooks, K., Kolozs, B., *Comparative Tax Law*. second edition, United Kingdom: Kluwer Law International B.V., 2016, s. 239.

<sup>48</sup> VYCHOPEŇ, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2021*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 44. ISBN 978-80-7676-084-4.

<sup>49</sup> Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.

<sup>50</sup> Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích), a to včetně příjmů z vydávání, množení a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem.

- b) **Příjem z nájmu majetku** zařazeného v obchodním majetku.
- c) **Příjem z výkonu nezávislého povolání** – tyto osoby nepodnikají na základě živnostenského oprávnění podobně jako osoby vykonávající činnost jiného podnikání (§ 7 odst. 1 písm. c), nezávislé povolání však není v zákoně vymezeno. Určitý demonstrativní výčet nezávislé činnosti však podpůrně poskytuje § 22 odst. 1 písm. f) ZDP, kde je za nezávislou považována např. činnost výkonného umělce, sportovce, trenéra, rozhodčího, artisty apod.<sup>51</sup>

## 2.3. Základ daně u příjmu ze samostatné činnosti

### 2.3.1 Určení základu daně

ZDP v § 5 říká, že „základem daně je 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.“ Každá z výše popsaných kategorií příjmu uvedená v § 3 ZDP tak může být dílčím základem daně (pokud z ní měl poplatník v daném období příjem). Také výpočet dílčího základu má pro každou kategorii svá specifika (viz tabulka níže), já se dále budu zabývat výpočtem dílčího základu daně příjmů ze samostatné činnosti.

V souladu s principem, že zdaňován má být disponibilní příjem<sup>52</sup>, předchází stanovení dílčího základu ze samostatné činnosti uplatnění výdajů nutných k jejich získání. Kdyby tomu tak nebylo, pravděpodobně by to znamenalo konec podnikání v ČR, vždyť takové výdaje mohou dokonce získané příjmy převýšit. Prokazování výdajů s sebou bohužel nese zvýšenou administrativní zátěž spojenou s výběrem těchto daní, a to jak státu, tak i poplatníkovi. Vančurová uvádí, že daň z příjmu placená podnikateli má v poměru k výši vybrané daně vysoké administrativní náklady, které jdou do řádů minimálně desítek procent, některé studie hovoří dokonce o stovkách<sup>53</sup>. To souvisí s nízkou výší daně, kterou jednotliví podnikatelé odvádějí, a nízký je i celkový výběr daně do státního rozpočtu<sup>54</sup>. Situace, kdy

<sup>51</sup> PELC, V. Daně z příjmů. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, s. 123.

<sup>52</sup> VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer, 2013. s. 175.

<sup>53</sup> Tamtéž, s. 175-176.

<sup>54</sup> Celkový výběr daně z příjmu FO z příznání byl v roce 2021 dle statistik Finanční správy 9,629 mil. Kč, to je zhruba 0,6 % z celkových příjmů státního rozpočtu ČR v roce 2021 Zdroj: Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2021, Údaje z výběru daní. *Finanční správa* [online]. [cit.24.10.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>.

se možná nevyplatí danou daň ani vybírat, je myslím zcela nežádoucí, bohužel nejspíš nelze nabídnout jiné řešení. Zrušení zdanění samostatné činnosti by bylo nespravedlivé např. vůči osobám vykonávajícím závislou činnost a zvýšení odvodů pojistného, jako kompenzaci výpadku výběru této daně, by zase snížilo celkovou progresivitu zdanění a mělo by dopad spíše na podnikatele s nízkými příjmy. Na druhou stranu vítaným odlehčením administrativní zátěže je možnost odpočtu na základě paušálních výdajů, to bude dále rozvedeno níže.

### 2.3.2 Způsob uplatnění daňových výdajů

Zákon dává osobám vykonávajícím samostatnou činnost v zásadě dvě možnosti, jak uplatnit výdaje k dosaženým příjmům. První je tyto příjmy náležitě prokázat, druhý způsob je odpočet pomocí paušálních výdajů. Volba způsobu je v tomto případě v rukou OSVČ, kdy tyto osoby vědí nejlépe, která z možností je v jejich případě ekonomicky, administrativně a časově efektivnější (viz níže).

Pokud jsou dílčím základem **příjmy po odpočtu prokázaných a skutečně vynaložených výdajů** na dosažení, zajištění a udržení příjmu, prokazují se tyto výdaje pomocí daňové evidence, pokud tedy daná OSVČ nevede účetnictví<sup>55</sup>. Pokud tomu tak je, dílčím základem je hospodářský výsledek, kdy příjem nazýváme výnosy a výdaje jako náklady<sup>56</sup>.

Pro uplatňování výdajů stanoví § 24 odst. 1 ZDP obecné pravidlo, podle nějž jsou uplatnitelnými výdaji: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“ Je tedy nezbytné nejen prokázat, že tyto výdaje byly skutečně vynaloženy, ale také doložit účel těchto výdajů, který by měl být v přímé souvislosti k daným příjmům<sup>57</sup>. Tato generální klauzule je dále

---

<sup>55</sup> Vedení účetnictví se řídí příslušnou právní normou, mezinárodními účetními standardy, případně kombinací obojího. V ČR je touto normou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zdroj: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 300-301.

<sup>56</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně: zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR: zaměstnání, podnikání, příjmy členů statutárních orgánů, pronájem, kapitálové příjmy, ostatní příjmy, sociální zabezpečení v EU*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. s. 118.

<sup>57</sup> Problematikou přímé souvislosti výdaje s příjmy se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2017, sp. Zn. 9 Afs 231/2016–50 nebo v rozsudku ze dne 14. 10. 2021, sp. zn. 1 Afs 190/2021.

korigována poměrně širokým výčtem výdajů, které daňově uznatelné jsou<sup>58</sup> a výčtem výdajů které uznat nelze<sup>59</sup>.

Na celkovou výši daně mají daňově uznatelné náklady často významný vliv, je proto, myslím si, velice důležité stanovit pro jejich uplatňování jasná a srozumitelná pravidla. Pokud tomu tak není, střetává se zde častěji zájem poplatníka na odvedení daně v co nejmenší výši se zájmem správce daně vybírat daň co nejvyšší. Principem by zde mělo být vyměření a odvedení daně ve správné výši, avšak pokud je daná úprava neurčitá a nelze zcela jasně říci, co tímto výdajem je, bude se poplatník či správce snažit vykládat příslušné normy extenzivněji nebo restriktivněji, a to na základě subjektivního pohledu<sup>60</sup> v souladu se svým zájmem. To může vést ke zvýšeným administrativním výdajům v souvislosti s prokazováním těchto výdajů, nebo dokonce k soudním sporům mezi poplatníkem a správcem daně. Domnívám se, že česká úprava je v tomto bodě poměrně nepřehledná, jelikož se danou problematikou při těchto sporech musí české soudy často zabývat.

Pokud OSVČ zvolí druhý způsob, jsou základem **daně příjmy po odpočtu paušálních výdajů**<sup>61</sup>. To poplatníkovi přináší výhodu menší administrativní zátěže, když mu v takovém případě stačí vést pouze záznamy o příjmech a evidenci pohledávek. Nevýhodou je, že lze tyto výdaje uplatnit jen do určité výše v závislosti na typu vykonávané činnosti, avšak dle mého názoru je maximální výše paušálně uplatnitelných výdajů dostatečně vysoká. Pro osobu s vyššími příjmy totiž poměr výdajů na evidenci bývá v menším poměru ku příjmům.

Tabulka 3 Uplatňování vynaložených výdajů procentem z příjmu

Druh příjmu	Paušální výdaj	Maximálně uplatnitelný výdaj
Příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného	80 %	1 600 000 Kč
Živnostenské podnikání	60 %	1 200 000 Kč
Jiná samostatná činnost	40 %	800 000 Kč
Nájem majetku zařazený v obchodním majetku	30 %	600 000 Kč

Zdroj: zákon o daních z příjmů § 7 odst. 7, vlastní zpracování.

<sup>58</sup> Viz § 24.

<sup>59</sup> Viz § 25.

<sup>60</sup> VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. s. 186.

<sup>61</sup> Přesnější označení této konstrukce je v tomto případě „uplatňování výdajů stanoveným procentem z příjmu“, avšak v této práci budu pro větší srozumitelnost užívat obecněji známé označení „paušální výdaje“. Tímto pojmem vystihnu i obdobné daňové konstrukce v zahraničních právních úpravách.



Pro různé činnosti volí zákonodárce jinou maximální výši uplatnitelného výdaje, přičemž nejvíce je to u příjmu ze zemědělské výroby a dalších činností uvedených v tabulce výše. U těchto činností se totiž předpokládá nejvyšší míra nákladů nutných k dosažení daného příjmu. Je to ale jen zákonný předpoklad, a skutečné náklady může mít takový zemědělec klidně nižší než osoba vykonávající jinou samostatnou činnost. Pokud se podíváme na procento paušálních výdajů z uváděné tabulky, vyčteme, že 100 % výdajů by u každého typu odpovídalo příjmu 2 000 000 Kč, což nám ukazuje zhruba hranici, pod kterou se OSVČ vyplatí výdajový paušál použít. Zákon ale nestanoví maximální výši příjmu, u které lze tento paušál uplatnit, maximum je pouze číslo uplatnitelného výdaje. To znamená, že i osoba s vyšším příjmem může danit dle výdajového paušálu, uplatněné výdaje jsou ale omezeny do příslušné maximální částky.

Situaci nejlépe znázorním na praktickém příkladu: Osoba A měla za dané zdaňovací období příjem ze živnosti ve výši 2 mil. Kč, uplatnila paušální výdaj 60 % ( $2\,000\,000 \times 0,6 = 1\,200\,000$ ) dle příslušné kategorie, takže pro výpočet dílčího základu daně odečteme příjem (2 mil. Kč) od výdajů daných paušálem (1,2 mil. Kč). Dostaneme částku 800 000 Kč, která je v tomto případě dílčím základem pro daň z příjmu. Osoba B taktéž provozující živnost měla v daném období příjem 3 mil. Kč, a podle výpočtu ( $3\,000\,000 \times 0,6 = 1\,800\,000$ ) by uplatnitelný výdej vyšel na 1,8 mil Kč, to ale přesahuje zákonnou hranici, proto osoba B uplatní výdaj v maximální možné výši ( $3\,000\,000 - 1\,200\,000 = 1\,800\,000$ ). Dílčím základem daně tak bude pro tuto osobu částka 1,8 mil Kč, o 1 mil. Kč vyšší než pro osobu A, čili vyšší o stejnou sumu, o kterou jsou příjmy těchto osob rozdílné.

### 2.3.3 Položky snižující základ daně

Příjem ze samostatné činnosti je po uplatnění výdajů jedním z výše uvedených způsobů dílčím základem daně. Pokud měl poplatník v daném období také příjmy z jiných kategorií, je základem daně součet všech těchto dílčích základů. Než na tento základ uplatníme příslušnou daňovou sazbu, lze jej snížit prostřednictvím dvou skupin odpočtů, označených zákonem o dani z příjmu jako **nezdanitelné části základu daně** a **položky odčitatelné od základu daně**.

Rozdílem odlišujícím oba pojmy je množina osob, na kterou se tyto odpočty vztahují. Nezdanitelné části základu daně jsou kategorií odpočtů pouze pro osoby fyzické, naopak snížit základ daně odčitatelnými položkami je možné jak u daně z příjmu osob fyzických, tak i u daně z příjmu osob právnických. U PO je zákonem stanoveno pořadí, dle kterého se

tyto odčitatelné položky postupně uplatňují, avšak u FO na tomto nezáleží, takže všechny tyto odpočty (odčitatelné pol. i nezdanitelné části) se proti základu daně prosazují zároveň.<sup>62</sup>

Pokud by však tyto odpočty měly přesahovat výši základu daně, je pro poplatníka vhodnější odečíst nezdanitelné části základu daně. Důvodem je nemožnost uplatnit je v jiném zdaňovacím období, naopak odčitatelné položky je v zásadě možné uplatnit i v následujících obdobích.<sup>63</sup>

**Nezdanitelné části základu daně** musí poplatník podobně jako u výdajů řádně doložit<sup>64</sup>. S výdaji je však nelze zaměňovat, jelikož tyto odpočty s dosahovanými příjmy přímo nesouvisí.

Nezdanitelné části jsou taxativně uvedeny v § 15 ZDP a patří mezi ně:

- **poskytnutá bezúplatná plnění** – podmínkou odpočtu u FO je celková hodnota poskytnutých plnění alespoň 2 % ze základu daně nebo nejméně 1 000 Kč, maximálně lze však takto odečíst 15 % ze základu daně.<sup>65</sup>
- **úroky z úvěru zajištěného zástavním právem a z úvěru ze stavebního spoření** – pro OSVČ platí, že takový úvěr byl použit pro financování svých osobních bytových potřeb<sup>66</sup>, nikoliv pro účely samostatné činnosti<sup>67</sup>,
- **zaplacené pojistné na penzijní spoření**
- **zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění**
- **zaplacené členské příspěvky odborové organizaci**
- **úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání**

Jak jsem již uvedl výše, **odčitatelné položky** je kategorie odpočtů společná pro PO i FO a je tak pomocí těchto úlev podporováno dle zákonodárce žádoucí směřování prostředků, které takto mohou vynakládat oba typy osob. Společná je těmto osobám také úprava daňové ztráty, která je zákonem rovněž zařazena mezi odčitatelné položky. Jejich souhrn je následující:

- **odpočet na podporu výzkumu a vývoje,**
- **odpočet na podporu odborného vzdělávání,**
- **daňová ztráta.**

---

<sup>62</sup> VANČUROVÁ, Alena 2013 op. cit. s. 298.

<sup>63</sup> VYCHOPENĚ, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2021*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 277.

<sup>64</sup> Tamtéž, s. 297.

<sup>65</sup> VYCHOPENĚ, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2021*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 288.

<sup>66</sup> Co se pro účely zákona o dani z příjmu rozumí bytovou potřebou je vymezeno v § 4b tohoto zákona.

<sup>67</sup> VYCHOPENĚ, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2021*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 278.

### 2.3.4 Výpočet a sazba daně

Předpokladem pro výpočet daně je číslo základu daně po případném uplatnění výše popsaných položek jeho výši snižující. Aplikováním příslušné sazby daně na tento základ se vypočítá „hrubá“ výše daně, kterou lze dále snížit o zákonem stanovené daňové slevy.

Současně je v ČR sazba daně klouzavě progresivní, avšak tato progresivita není nijak výrazná, jelikož jsou stanovena pouze tyto dvě pásma daně<sup>68</sup>:

- a) pro část základu daně do 48násobku průměrné mzdy je sazba **15 %**,
- b) pro část základu daně nad 48násobkem průměrné mzdy je sazba **23 %**.

Výši průměrné mzdy vyhláší každoročně Vláda České republiky pomocí nařízení<sup>69</sup>, a pro rok 2022 je tato částka 38 911 Kč. Pro lepší přehlednost zobrazím přesnou výši daňových pásem v následující tabulce.

Tabulka 4 Sazba daně v České republice

Výše základu daně	Sazba
0 až 1 867 728 Kč	15 %
nad 1 867 729 Kč	23 %

Zdroj: zákon č. 586/1992 Sb. a Nařízení vlády č. 356/2021 Sb.

Změna sazby daně je v ČR dle mého názoru politicky citlivé téma, kdy žádná z politických stran nechce být spojována s jejím zvyšováním. Zvýšení sazby daně je mediálně nejvíce spojeno s celkovým zvýšením daně, ač tomu tak v některých případech ani být nemusí. Naopak snížení sazby daně může vyvolat některé fiskální problémy, a to především pro státní rozpočet ČR.

Právě výše uvedené informace jsou, myslím, důvodem, proč se sazba v ČR v posledních letech pohybuje stabilně okolo 15 %, a to jen s malými změnami spojenými se zrušením „superhrubé mzdy“. Tak je tomu od již od 1. 1. 2008, kdy nabyla účinnosti lineární 15 % sazba, která nahradila do té doby používanou sazbu klouzavě progresivní. Korektivem, který přispěl k progresivitě DPFO bylo zavedení tzv. solidárního zvýšení daně<sup>70</sup>. Lineární sazba byla společně s tímto solidárním zvýšením k 1. 1. 2021 zrušena, a zákonodárce

<sup>68</sup> Viz § 16 ZDP.

<sup>69</sup> Nařízení vlády č. 356/2021 Sb., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2020, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2020, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2022 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2022 a o zvýšení důchodů v roce 2022.

<sup>70</sup> Solidární zvýšení daně činilo 7 % pro příjmy dle § 6 a § 7, které přesahovaly hodnotu 48násobku průměrné mzdy.

se vrátil k modelu klouzavě progresivní sazby, avšak s menší mírou progresivity, než jako tomu bylo mezi lety 1993–2007.<sup>71</sup>

Pro úplnost lze k výpočtu daně dodat, že zdaňovacím obdobím je u daně z příjmu FO kalendářní rok, přičemž za toto období je poplatník povinen podat daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po skončení tohoto období. Pokud za poplatníka zpracovává přiznání daňový poradce, je tato lhůta šestiměsíční.<sup>72</sup>

### 2.3.5 Slevy na dani a daňová zvýhodnění

Kategorie těchto odpočtů uvedených v § 25 a násl. se neuplatní k základu daně, ale až k vlastní výši vypočtené daně. Rozdílem mezi uplatněnými výdaji, nezdanitelnými částmi daně a odčitatelnými položkami je absence přímé relace těchto slev k dosaženým příjmům nebo vynaloženým výdajům vůbec.

Slevy na dani lze rozdělit dle skupin subjektů, které mají možnost tímto způsobem snížit daň. Do skupiny slev určených pro PO i FO patří:

- sleva pro zaměstnavatele zaměstnávající zaměstnance se zdravotním pojištěním
- sleva pro poplatníky, kterým byl poskytnut příslib investiční pobídky.<sup>73</sup>

Slevy na dani určené pouze osobám fyzickým jsou:<sup>74</sup>

- **Sleva na dani na poplatníka** – jinak také jako tzv. základní sleva je možností každého poplatníka, jak snížit daň bez dalšího, tedy bez prokazování příslušných podmínek jako je tomu u jiných slev. Tato sleva vlastně ukazuje výši příjmu, pod kterou ke zdanění nedojde. Sleva na dani od 1. 1. 2021 činí **30 840 Kč** na poplatníka. Ročně je tak hranice čistého příjmu (základu daně), u kterého nedojde ke zdanění 205 600 Kč, měsíčně tedy 17 133 Kč.
- **Sleva na dani na invaliditu** – sleva pro osoby pobírající invalidní důchod ve výši 2 520 Kč nebo 5 040 Kč dle stupně invalidity, a dále sleva 16 140 Kč pro držitele průkazu ZTP/P (zvláště těžké postižení).
- **Sleva na dani na studenta** – sleva ve výši 4 020 Kč pro poplatníka do maximálního věku 26 let (28 let u doktorského studia), který se soustavně připravuje na budoucí povolání.

---

<sup>71</sup> ZEJDOVÁ, Jana. *Vývoj právní regulace zdanění příjmu fyzických osob od roku 1993*. [online]. Brno, 2018 [cit. 25.10.2022]. Diplomová práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity. JUDr. Dana Šramková, Ph.D., MBA. Dostupné z: [https://is.muni.cz/th/mptep/Diplomova\\_prace\\_Jana\\_Zejdova\\_final.pdf](https://is.muni.cz/th/mptep/Diplomova_prace_Jana_Zejdova_final.pdf).

<sup>72</sup> HRUBÁ SMRŽOVÁ, P. a kol. *Daňové právo de lege lata*. 3. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2022. s. 109-110.

<sup>73</sup> VYCHOPEŇ, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2021*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 288.

<sup>74</sup> Tamtéž, s. 308-311., Více také § 35ba a násl.

- **Sleva na dani na manžela** – sleva 24 840 Kč pro poplatníka, s nímž v jedné domácnosti manžel, jehož vlastní příjem nepřesáhl za zdaňovací období částku 68 000 Kč. Pokud je tento manžel držitelem průkazu ZTP/P, je tato sleva dvojnásobná tj. 49 680 Kč.
- **Sleva za umístění dítěte** – sleva určená poplatníkům, jejichž dítě navštěvuje předškolní zařízení vymezené zákonem. Tato sleva není určena pevnou částkou, takže na rozdíl od jiných slev se její výše slevy odvíjí od výdajů prokazatelně vynaložených za umístění dotyčného dítěte v předškolním zařízení.
- **Sleva na evidenci tržeb** – sleva ve výši 5 000 Kč pro poplatníky evidující tržby na základě zákona o evidenci tržeb<sup>75</sup>. Tato sleva jim částečně kompenzuje výdaje, které tyto osoby museli vynaložit v souvislosti s touto evidencí. Úprava této slevy ale bude s největší pravděpodobností brzy nadbytečná, jelikož Poslanecká sněmovna ČR schválila vládní návrh na zrušení zákona o evidenci tržeb.<sup>76</sup>

**Daňové zvýhodnění** je termínem používaným zákonem o dani z příjmu pro typ slevy na dani, která má ale na rozdíl od jiných trochu odlišný charakter.<sup>77</sup> Daňové zvýhodnění se poplatníkovi poskytuje na vyživované dítě a pro rok 2022 je to<sup>78</sup>:

- 15 204 Kč ročně na jedno dítě,
- 22 320 Kč ročně na druhé dítě,
- 27 840 Kč ročně na třetí a každé další dítě.

Pokud by po uplatnění všech jiných relevantních slev zbyla poplatníkovi zdanitelná částka převyšující možné daňové zvýhodnění, je toto zvýhodnění uplatněno formou slevy na dani. Pokud je však toto daňové zvýhodnění vyšší než zbylá výše daně, je tato převyšující část označována jako **daňový bonus**<sup>79</sup>. To je právo poplatníka na tuto částku a jedná se vlastně o negativní daň. Výše daňového bonusu však musí být alespoň 100 Kč.<sup>80</sup>

<sup>75</sup> Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

<sup>76</sup> V současné době tento návrh čeká na projednání Senátem ČR. Zdroj: Článek z webových stránek ČT. Poslanci schválili úplné zrušení EET. Vrátili jste nás do devadesátek, míní Schillerová. *Česká televize*. [online]. 2022 [cit. 26.11.2022]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/domaci/3546204-zive-snemovna-bude-schvalovat-uplne-zruseni-elektronicke-evidence-trzeb>.

<sup>77</sup> VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. s. 329.

<sup>78</sup> Viz § 35c ZDP.

<sup>79</sup> VYCHOPENĚ, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2021*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 314.

<sup>80</sup> VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. s. 331.

### 2.3.6 Poplatník v paušálním režimu a paušální daň

Daňový balíček pro rok 2021<sup>81</sup>, který novelizoval ZDP přinesl z účinnosti k 1. 1. 2021 institut paušální daně, který umožňuje poplatníkům splňujícím určité podmínky vstoupit do paušálního režimu a platit daň společně s pojistným formou jednotné paušální zálohy.<sup>82</sup> Podstatou tohoto institutu je umožnit osobám s nižšími příjmy vyhnout se administrativě spojené s přiznáváním daně a placením veřejných pojistných tím, že jsou tyto platby zahrnuty do jediné. Výhodou pro tyto poplatníky je také zproštění povinnosti podávat daňové přiznání. Tento institut je určen výlučně pro OSVČ splňující zákonné podmínky a které jsou v daném období poplatníkem v paušálním režimu dle § 2a ZDP.

Poplatníkem v **paušálním režimu** je poplatník daně z příjmu fyzických osob, který k prvnímu dni rozhodného zdaňovacího období:<sup>83</sup>

1. „je osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího důchodové pojištění, na kterou se vztahují právní předpisy upravující důchodové pojištění,
2. je osobou samostatně výdělečně činnou podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění, na kterou se vztahují právní předpisy upravující veřejné zdravotní pojištění a která není vyňata z povinnosti platit pojistné na veřejné zdravotní pojištění z důvodu dlouhodobého pobytu v cizině,
3. není plátcem daně z přidané hodnoty a nemá registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, s výjimkou registrační povinnosti identifikované osoby,
4. není společníkem veřejné obchodní společnosti ani komplementářem komanditní společnosti a
5. není dlužníkem, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení.“

Možnost vstoupení do tohoto režimu je dále limitována zdanitelným příjmem, který za minulé zdaňovací období u tohoto poplatníka nebyl vyšší než 1 mil. Kč. Dále nesmí být k danému období vykonávána činnost závislá a nutností je také oznámení o vstupu do paušálního režimu správci daně.<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> 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.

<sup>82</sup> Paušální záloha zahrnuje:

- zálohu poplatníka v paušálním režimu na daň z příjmů (tato činí ze zákona 100 Kč),
- zálohu na pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (3 267 Kč),
- zálohu na pojistné na zdravotní pojištění (2 627 Kč).

Zdroj: Obecné informace | Paušální daň | Daň z příjmů | Finanční správa [online]. [cit. 26.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/obecne-informace>.

<sup>83</sup> Viz § 2a zákona o dani z příjmu.

<sup>84</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU*, 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. s. 54-55.

Pokud tedy poplatník v paušálním režimu je, platí místo obvyklé zálohy na daň z příjmu a záloh na pojištění jedinou **paušální zálohu** v rámci jedné společné platby správci daně. Ta je placena měsíčně a její výše je součtem: zálohy na daň z příjmu (100 Kč), zálohy na pojistné na důchodové pojištění a zálohy na pojistné na zdravotní pojištění.<sup>85</sup> Pro rok 2022 je celková výše paušální zálohy 5 994 Kč.<sup>86</sup>

**Paušální daň** je stanovená výše daně, pokud poplatník za dané zdaňovací období byl v paušálním režimu a dále splnil některé další podmínky, které lze zjednodušeně shrnout tak, že poplatníkovy příjmy se samostatné činnosti nepřesáhly 1 mil. Kč a příjmy z ostatních kategorií nepřesáhly 15 000 Kč. Pokud tedy poplatník tyto (a některé jiné) podmínky splnil, jeho daň z příjmu je za dané období 1 200 Kč. Nepoužije se tak obvyklý výpočet a sazba, nelze uplatnit slevy na dani a tato osoba také nepodává daňové přiznání. Pokud by však poplatník, který byl v paušálním režimu a platil paušální zálohy dané podmínky nesplnil, například pokud by měl vyšší příjem, musí daňové přiznání podat a daň mu bude vyměřena standardním způsobem.<sup>87</sup>

Dle mého názoru je tento institut přínosem pro českou právní úpravu, když umožňuje významně snížit poplatníkům náklady spojené s placením daně z příjmu a veřejných pojistných, to pro některé může být dokonce tak atraktivní, že se pro tento režim rozhodnou i v případě celkově vyšších odvodů. V důsledku je paušální daň spíše výhodná pro osoby s velkým podílem výdajů k příjmu, dále pro osoby, které by uplatňovaly nižší výdajový paušál (60, 30, 40) nebo pro osoby, na něž se vztahuje menší počet daňových slev.

---

<sup>85</sup> Tamtéž, s. 58.

<sup>86</sup> Obecné informace | Paušální daň | Daň z příjmů | *Finanční správa* [online]. 2022 [cit.26.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/obecne-informace>.

<sup>87</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU*, 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. s. 59–60. ISBN 978-80-7502-274-5.

Paušální daň v roce 2022 využije podle odhadu Ministerstva financí 80 tisíc OSVČ<sup>88</sup>, což je dle mého názoru poměrně nízké číslo, a je tomu tak nejspíš kvůli nízkou nastavené hranici příjmu. V současné době je v rámci daňového balíčku pro rok 2023<sup>89</sup> připravena novela, která modifikuje tento institut a nově by zavedla trojí pásmo paušálního režimu, kdy by pro první pásmo zálohy činily 6 208 Kč, pro druhé 16 000 Kč a pro třetí 26 000 Kč. Bez ohledu na druh samostatné činnosti jsou v novele pásma nastavena takto:

- 1. pásmo: do 1 mil. Kč,
- 2. pásmo: 1 mil. Kč až 1,5 mil. Kč,
- 3. pásmo 1,5 mil. Kč až 2 mil. Kč.

Přičemž jiné dělení do pásem by se uplatnilo u příjmů z výdajových paušálů 80 % a 60 %. Takže například osoba provozující mimo jiné lesní činnost (80 % výdajový paušál) by se do 1. pásma dostala i s příjmem 1,99 mil. Kč, pokud by alespoň 75 % celkových příjmů ze samostatné činnosti pocházelo z této lesní činnosti. Je evidentní, že toto řeší problém neatraktivitu paušální daně pro osoby jinak uplatňující své výdaje pomocí výdajového paušálu 80 % nebo 60 %.

### 2.3.7 Veřejná pojistná placená OSVČ

Ačkoliv hlavním předmětem této práce je zdanění samostatné činnosti upravené zákonem o dani z příjmu, nelze zde ve stručnosti opominout ani úpravu tzv. veřejných pojistných, jelikož pro řadu OSVČ je výše plateb na tyto pojistná větší než samotná daň z příjmu. Veřejná pojistná jsou v širším slova smyslu také daní a naplňují téměř všechny její znaky, avšak od daní v užším smyslu je odlišuje absence neekvivalentnosti. Karfíková hovoří o tzv. podmíněné ekvivalentnosti těchto pojistných.<sup>90</sup> To znamená, že protiplnění z těchto plateb nastane jen v zákonem stanovených případech.

Osoby vykonávající samostatnou činnost jsou v současné době povinny platit příspěvek na zdravotní pojištění a příspěvek na důchodové pojištění. Příspěvek na nemocenské pojištění je pro OSVČ dobrovolný.

---

<sup>88</sup> Paušální daň letos využije asi 80 tisíc živnostníků. *BusinessInfo.cz - Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. Copyright © 1997 [cit. 26.11.2022]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/pausalni-dan-letos-vyuzije-asi-80-tisic-zivnostniku/>.

<sup>89</sup> V době psaní této diplomové práce byl tento daňový balíček schválen Parlamentem ČR a k jeho přijetí je třeba podpisu prezidenta. Zdroj: Senátní tisk č. 8, návrh zákona, 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.

<sup>90</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 154-155.



Příspěvek na zdravotní pojištění se u OSVČ vypočítá z vyměřovacího základu, který je polovinou příjmů za kalendářní rok po odpočtu výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Dále je stanoven minimální vyměřovací základ u osob, pro které je tato činnost jejich hlavní činností. Tento základu je dvanásobek 50 % průměrné mzdy a výše pojistného činí 13,5 % z tohoto základu.<sup>91</sup> Maximální vyměřovací základ je od 1.1. 2015 zrušen. Osoby, pro které je samostatná činnost jejich hlavní jsou povinny pojištění platit zálohově na měsíční bázi, přičemž výše zálohy se v prvním roce podnikání odvíjí od minimálního vyměřovacího základu, v dalších letech se pak vypočítají na základě přehledu o příjmech OSVČ.<sup>92</sup> Zálohy se platí přímo zdravotní pojišťovně, u které je osoba pojištěna. Případné nedoplatky musí plátcí pojistného uhradit, naopak přeplatky na pojistném zdravotní pojišťovna vrací.<sup>93</sup>

Pojistné na důchodové pojištění se vypočítá jako 29,2 % z vyměřovacího základu, jehož výši si OSVČ volí sama, avšak v limitu mezi minimálním a maximálním vyměřovacím základem. Minimální výše základu OSVČ je stanovena relativně jako 50 % z daňového základu této konkrétní osoby stejně jako u pojištění zdravotního. Dále je stanoven absolutní minimální limit, který vychází z průměrné mzdy. Pokud je hodnota relativního limitu nižší, použije se absolutní minimální hodnota. Maximální limit je stanoven pouze absolutně jako 48násobek průměrné mzdy.<sup>94</sup> Zálohy se platí příslušné okresní správě sociálního zabezpečení a pro jejich výši platí podobná pravidla jako u zdravotního pojištění.<sup>95</sup>

Tabulka 5 Minimální výše záloh na zdravotní a důchodové pojištění pro OSVČ

<b>Příspěvek na:</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
Důchodové pojištění	2 841 Kč	2 944 Kč
Zdravotní pojištění	2 627 Kč	2 722 Kč

Zdroj: Česká správa sociálního zabezpečení a Všeobecná zdravotní pojišťovna<sup>96</sup>

<sup>91</sup> KOLDINSKÁ, Kristina a Petr TRÖSTER. *Právo sociálního zabezpečení*. 7., podstatně přepracované vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018, s. 113. ISBN 978-80-7400-692-0.

<sup>92</sup> Jak postupovat a kolik platit v dalších letech činnosti. *VZP ČR* [online]. Copyright © 2022 VZP ČR [cit. 15.11.2022]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/platci/informace/osvc/vymerovaci-zaklad-a-vypocet-pojistneho/jak-postupovat-a-kolik-platit-v-dalsich-letech-cinnosti>.

<sup>93</sup> KOLDINSKÁ, Kristina a Petr TRÖSTER. *Právo sociálního zabezpečení*. 7., podstatně přepracované vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018, s. 114.

<sup>94</sup> Tamtéž, s. 100.

<sup>95</sup> Zálohy na pojistné na důchodové pojištění. *Česká správa sociálního zabezpečení* [online]. Copyright © [cit. 05.12.2022]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/web/cz/zalohy-na-pojistne-na-duchodove-pojisteni>.

<sup>96</sup> Změna výše minimálních záloh OSVČ v roce 2022. *Česká správa sociálního zabezpečení* [online]. Copyright © [cit. 04.12.2022]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/web/cz/zmena-vyse-minimalnich-zaloh-osvc-v-roce-2022>.

### 3. Zdanění příjmu ze samostatné činnosti ve vybraných státech EU

#### 3.1. Zdanění příjmu ze samostatné činnosti v Polsku

##### 3.1.1 Daň z příjmu fyzických osob v právním řádu Polska

Polská ústava<sup>97</sup> předjímá právní úpravu daně podobně jako česká Listina základních práv a svobod, a určuje úroveň právní síly předpisu, který by měl daň upravovat, když stanoví, že vybírání daní a jiných veřejných poplatků, vymezení osob, na které daň dopadá, její sazby a zásady poskytování daňových úlev a odpuštění mají mít formu zákona. Pro daň z příjmu fyzických osob je tímto obecným předpisem Zákon o dani z příjmu fyzických osob (UPDOF)<sup>98</sup> z roku 1991, který je častým terčem legislativních změn, když za 30 let byl již více než 300x novelizován.<sup>99</sup> Speciální právní úpravu daně placené paušální částkou pak obsahuje Zákon o paušální dani odváděné fyzickými osobami z roku 1998 (UZPD)<sup>100</sup>.

##### 3.1.2. Subjekt daně z příjmu

Obdobně jako v právní úpravě České republiky dělí polské právo subjekty daně z příjmu fyzických osob na daňové rezidenty a nerezidenty dle dvou kritérií. Prvním takovým kritériem je zdržování se na území Polské republiky v délce přesahující 183 dní za dané zdaňovací období. Dle druhého kritéria, odlišujícím obě právní úpravy, je daňovým rezidentem v Polsku osoba, která zde má těžiště svých osobních či ekonomických zájmů.<sup>101</sup> Povinnost zdanění je tak u rezidentů z celého jejich globálního příjmu, zatímco nerezidenti zde zdaňují pouze příjmy vzniklé v souvislosti s působením na území Polska.<sup>102</sup>

Pro sezdané osoby, které mají společné jmění, existuje možnost podat společné daňové přiznání, pokud však po celou dobu uplynulého zdaňovacího období toto manželství skutečně trvalo. Pro daňové účely jsou pak poplatníkem tyto manželé společně.<sup>103</sup> Daň se v tomto případě vypočítá na základě součtu poloviny jejich příjmů, avšak po provedeném výpočtu se tato částka opět vynásobí dvěma. To řeší situaci, kdy by celkový součet příjmů

---

OSVČ – minimální výše záloh. VZP ČR [online]. Copyright © 2022 VZP ČR. [cit. 04.12.2022]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/platci/informace/osvc/osvc-minimalni-vyse-zaloh>.

<sup>97</sup>

<sup>98</sup> Orig. název Ustawa z dnia 26. 7. 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,

<sup>99</sup> Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – Wikipedia, wolna encyklopedia. [online]. [cit. 2.11.2022].

Dostupné z: [https://pl.wikipedia.org/wiki/Ustawa\\_o\\_podatku\\_dochodowym\\_od\\_os%C3%B3b\\_fizycznych](https://pl.wikipedia.org/wiki/Ustawa_o_podatku_dochodowym_od_os%C3%B3b_fizycznych).

<sup>100</sup> Orig.název: Ustawa z dnia 20. 11. 1998 r. o zryczałowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągnanych przez osoby fizyczne.

<sup>101</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 963.

<sup>102</sup> Pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak.

<sup>103</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 963.

spadal do vyšší sazby a pro manžele by tak bylo nevýhodné podat daňové přiznání společně. Motivací pro podání společného přiznání je tak potenciálně nižší celková výše daně. Obecně se však dá říct, že toto řešení bude výhodnější spíše pro manžele, v jejichž příjmech je větší disproporce. Kromě celkové výše daně však může být pro manžele motivací i celkové ušetření času a nákladů spojených s podáváním daňového přiznání.

### 3.1.3 Předmět daně z příjmu fyzických osob

Předmět činností podléhající dani z příjmu je v polském zákoně o dani z příjmu rozdělen do následujících kategorií<sup>104</sup>:

1. příjem ze závislých povolání, zahrnující zaměstnanecký a důchodový příjem,
2. příjem z nezávislých povolání,
3. příjem z podnikání,
4. příjem z vybraných sektorů zemědělství,
5. příjem z nemovitého majetku (příjem z pronájmu),
6. příjem z kapitálu a majetkových práv (investiční příjem),
7. příjem z dispozic s nemovitým majetkem, majetkovými právy, a věcmi,
8. ostatní příjem.

Z výše uvedených odpovídají příjmům ze samostatné činnosti kategorie příjmu z nezávislých povolání, podnikání, a příjem z některých sektorů zemědělství. Příjmy z nezávislých povolání jsou dále vymezena v článku 13 UPDOF a jsou to např.<sup>105</sup>:

- příjmy z vykonávané umělecké, literární, vědecké, trenérské, vzdělávací a publicistické činnosti,
- dále příjmy z provozování sportu, sportovní stipendia a příjmy rozhodčích z vedení sportovních soutěží,
- příjmy získané na základě manažerských smluv nebo smluv obdobného charakteru,
- odměny členů řídicích výborů, představenstva nebo jiných rozhodovacích orgánů právnických osob.

Tak jako v české úpravě je zde uvedena celá řada **příjmů osvobozených od zdanění**<sup>106</sup>, především je to příjem ze závislé činnosti osob mladších 26 let (nejvýše však

---

<sup>104</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. Teoretik. s. 298.

<sup>105</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 964.

<sup>106</sup> Webový portál Worldwide tax summaries uvádí, že v polském právu je uvedeno více než 130 různých typů příjmu osvobozených od daně. Zdroj: Poland – Individual – Income determination. *Worldwide Tax Summaries*

do částky 85 528 PLN). Dále stojí za zmínku například příspěvky na rodinu, výhra ze sázek nepřesahující výši 2 280 PLN, přijaté platby z naspořené penzijního připojištění, vdovecký/vdovský důchod, finanční pomoc v případě nehod, přírodních katastrof, invalidity nebo smrti vyplacená ze sociálního fondu, určené dávky výživného nebo studijní stipendia.<sup>107</sup>

### 3.1.4 Základ daně z příjmu fyzických osob

Příjmy z výše uvedených kategorií 1–3 snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení skládají v součtu s ostatními příjmy základ daně. Tyto vynaložené výdaje musí OSVČ samozřejmě řádně uplatnit, pokud nevyužijí možnosti výdajů uplatňovaných **paušálním režimem** nebo neplatí **paušální daň z registrovaných příjmů**, o kterých budu podrobněji psát níže. Je třeba zmínit, že je zde i výčet položek, které jako výdaje odečíst nelze. V UPDOF je uvedeno více než 60 neuplatnitelných výdajů<sup>108</sup>, např.: odepsané promlčené pohledávky, nesplacené úroky, účetní rezervy, daňová penále nebo výdaje vynaložené na zábavu.

Polská úprava zná také uplatňování výdajů pomocí **paušálně stanoveného poměru výdajů ke příjmu** ze samostatné činnosti, který zbavuje OSVČ povinnosti prokazovat vynaložené výdaje, a umožňuje jim odečíst si z těchto příjmů 20 % jako výdaje. Konstrukce tohoto institutu je zde ve srovnání s českým řešením poněkud odlišnější. Poplatníci, kteří zvolili tento režim, mohou snižovat svůj daňový základ jen o tyto stanovené položky: pojistné na sociální pojištění, důchodové pojištění a dary poskytnuté veřejným školám (pro tyto dary nejvýše do 6 % příjmu), a také nemohou uplatnit většinu daňových slev, s výjimkou příspěvku na zdravotní pojištění. Další odlišností je ale možnost kdykoliv uplatnit skutečné výdaje, pokud poplatník prokáže, že v daném období přesáhli hranici 20 % z jeho příjmů.<sup>109</sup> Dále zde není stanovena maximální výše příjmu, kdy je možné tento režim využít, nebo maximální možné výdaje, které lze takto uplatnit. Je to dáno tím, že poměr výdajů je paušálně nastaven na pouhých 20 %. Motivací pro poplatníky tak může být snížení administrativní zátěže, nikoliv samotná výše příjmu, i když vzhledem k ostatním parametrům to budou spíše OSVČ s nižšími příjmy, kteří tento režim zvolí. Pro **režim**

---

Online [online]. Copyright© [cit. 4.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/income-determination>.

<sup>107</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021. s. 964.

<sup>108</sup> Poland – Individual – Deductions. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 4.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/deductions>.

<sup>109</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 965.

**paušálních výdajů** se používá odlišná sazba daně v jednotné výši **19 %**, a příjmy u kterých lze uplatnit výdaje daným paušálem jsou:

- příjmy z osobně vykonávané umělecké, literární, vědecké, trenérské, vzdělávací a publicistické činnosti včetně účasti v soutěžích v oblasti vědy, kultury a umění a publicistiky,
- příjmy z účasti na výzkumech a experimentech prováděných subjekty tvořícími vysokoškolský systém a vědu, příjmy z provozování sportu, sportovní stipendia přiznaná na základě zvláštních předpisů a příjmy rozhodčích z provozování sportovních soutěží,
- příjmy z činnosti duchovních, nezískané na pracovní smlouvu.<sup>110</sup>

Výslovně stanoveny jsou i příjmy u kterých uplatňování výdajů pomocí paušálně stanoveného poměru nelze a jsou to<sup>111</sup>:

- příjmy z plynoucích z manažerských smluv,
- příjmy členů statutárních orgánů.

Po určení čistého příjmu z jedné případně součtem příjmů z více kategorií dostaneme hrubý základ daně, na který ale můžeme uplatnit některé srážky, tedy **odčitatelné položky od základu daně**. Zákon<sup>112</sup> opět poskytuje široký výčet takových položek. Polsko je obecně známo svou vysokou religiozitou, takže nás nepřekvapí možnost odečíst si dary poskytnuté náboženským či veřejně prospěšným společenstvem, a to až do výše 6 % ročního příjmu poplatníka.

Přímo pro podnikatele, tedy poplatníky spadající do kategorie samostatné činnosti je zde od roku 2019 zakotvena možnost odečíst si 20 % nákladů vzniklých v souvislosti s používáním soukromého vozu pro účely podnikání. Dalším zvýhodněním byla v době nouzového stavu během pandemie covid-19 možnost právě osob samostatně výdělečně činných odečíst si od základu daně hodnotu určitých darů na boj proti této pandemii, a to až do výše 200% hodnoty daru<sup>113</sup>. Polské právo také používá daňový systém jako prostředek ke snížení spotřeby energií domácnostmi. Poplatníci mají možnost odečíst si od základu

---

<sup>110</sup> Zákon o daní z příjmu, orig.náz.: Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. *Internetowy System Aktów Prawnych* [online]. Copyright © 2009 [cit. 4.11.2022]. Dostupné z: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19910800350>.

<sup>111</sup> NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání, Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 283. ISBN: 978-80-7478-627-3.

<sup>112</sup> Pozn. Zákon o daní z příjmu orig.náz.: Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>113</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 966.

daně výdaje vynaložené na modernizaci a vylepšení tepelných systémů vlastního domu, maximálně však do výše 53 000 ZLN (cca 260 000 Kč).

Mezi nejvýznamnější odčitatelné položky ale patří příspěvky placené ve zdaňovacím období na vlastní důchodové, invalidní, nemocenské a úrazové pojištění poplatníka.

### 3.1.5 Sazba a výpočet daně z příjmu

Výše daně z příjmu se vypočítá ze součtu všech dílčích základů příslušných kategorií sníženým o výše uvedené odčitatelné položky. Samotná daň je pak podílem ze základu daně, který je stanoven zákonnou sazbou daně. Sazba DPFO je v Polsku klouzavě progresivní, se sazbou 12 % pro příjem do hranice 120 000 PLN a sazbou 32 % pro část příjmu převyšující tuto hranici. Nadto jsou od 1. ledna 2019 fyzické osoby, které mají v daňovém roce příjem přesahující 1 milion PLN, povinny zaplatit **solidární daň** ve výši 4 % z částky převyšující tento příjem. Tato daň je účelová, a její výběr tak směřuje do státního fondu solidarity, který je určen k podpoře osob se zdravotním postižením.<sup>114</sup> Solidární dani však podléhají jen některé příjmy a k jejímu výběru se podává samostatné daňové přiznání.

Tabulka 6 Sazba daně v Polsku

Výše příjmu	Sazba
0 až 120 000 PLN	12 %
nad 120 000 PLN (~622 000 CZK)	32 %
Režim paušálních výdajů	19 %

Zdroj: <https://taxsummaries.pwc.com/>, vlastní úprava

Na základě výše uvedeného výpočtu určíme výši daně, kterou lze dále snížit o **daňové slevy**. Těmi jsou osobní sleva na poplatníka a skupina slev na podporu rodin s dětmi. Konstrukce osobní slevy na dani je v Polsku odlišná, kdy je stanovena nezdanitelná částka. Ta je stejná pro každého poplatníka a její výše od roku 2021 ve kterém činila maximálně 8 000 PLN<sup>115</sup> významně narostla. Od roku 2022 je to již 30 000 PLN jednotně pro všechny poplatníky, což odpovídá osobní slevě ve výši 3 600 PLN (~18 000 Kč) ročně.

Úprava slevy na dítě je zde podobná jako v ČR, kdy se výše daňové slevy odvíjí od počtu dětí. Sleva na dani činí ročně<sup>116</sup>:

<sup>114</sup> Solidarity Fund for Persons with Disabilities – Ministry of Family and Social Policy. *Gov.pl website. Portal* [online]. [cit. 5.11.2022]. Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/family/solidarity-fund-for-persons-with-disabilities>.

<sup>115</sup> Tato sleva se postupně snižovala v poměru narůstajícím příjmem.

<sup>116</sup> Poland – Individual – Other tax credits and incentives. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 6.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/other-tax-credits-and-incentives>.

- 1 112 PLN (~5 760 CZK) ročně na výchovu jednoho dítěte, které splňuje podmínky,
- 1 112 PLN (~5 760 CZK) na druhé dítě,
- 2 000,04 PLN (~10 350 CZK) na třetí dítě,
- 2 700,00 PLN (~14 000 CZK) na čtvrté a další dítě.

Dítě splňující podmínky pro uplatnění slevy na dani musí být nezletilé, nebo mít nejvýše 25 let a současně pokračovat ve studiu. V případě jednoho dítěte je uplatnění slevy na dítě neumožněno manželům nebo samoživitelům s příjmy vyššími než 112 000 PLN (~580 000 Kč). U osob žijící v kohabitaci<sup>117</sup> je limit příjmu poloviční<sup>118</sup>. Polský zákonodárce tím tak jednoznačně poskytuje vyšší podporu rodinám, které uzavřeli manželství oproti těm nesezdaným, čímž podle mého názoru narušuje princip spravedlivého zdanění.

Zcela jiný výčet se použije v případě daně placené **paušální částkou na registrovaný příjem**. Ta je učena jen pro některé vyjmenované činnosti, a pro poplatníky se stanoveným maximálním příjmem, kteří si tento daňový režim zvolí. Pro OSVČ je v tomto případě maximem příjem do výše 2 mil EUR (~49 mil. Kč). V tomto režimu poplatníci neuplatňují žádné výdaje k dosažení svého příjmu, daňovým základem je tak hrubý příjem. Z tohoto základu lze odečíst pouze stanovené částky zaplacené poplatníkem na veřejných pojistných. Sazba daně pro výpočet výše daně ze stanoveného základu se liší dle vykonávané činnosti. Samostatné činnosti volitelně podléhající tomuto zdanění a jejich příslušné sazby jsou<sup>119</sup>:

- 20 % pro nezávislá povolání jako jsou lékaři, zubaři, zdravotní sestry, právníci, ekonomové, inženýři, architekti, překladatelé a účetní, pokud jsou tyto služby vykonávány na základě smluv o poskytování služeb nebo smluv obdobných.
- 17 % pro služby související se správou nemovitostí, dále parkovací služby, půjčování vozidel, a hoteliérství.
- 8,5 % pro některé stravovací služby a z provize za sjednané obchody,
- 5,5 % z výroby, stavebních prací, a dopravních služeb.
- 3 % pro některé stravovací služby, obchodní činnosti a mořský rybolov.

Na závěr lze k dani z příjmů doplnit, že zdaňovacím obdobím je v Polsku kalendářní rok, přičemž za toto období se podává povinné daňové přiznání mezi 15. únorem a 30. dubnem.

<sup>117</sup> Kohabitace, tj. neformální svazek dvou osob, či nesezdané soužití.

<sup>118</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 967.

<sup>119</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 967.

### 3.1.6 Veřejná pojistná placená OSVČ

Polský systém veřejných pojistných zahrnuje **zdravotní pojištění** a níže vyjmenovaná pojistná **sociálního zabezpečení** s uvedenými sazbami pro osoby provozující samostatnou činnost.

Tabulka 7 Přehled plateb na sociální zabezpečení a výše jejich sazby

Příspěvek na:	Sazba
Důchodové pojištění	19,52 %
Pojištění invalidity	8 %
Nemocenské pojištění (dobrovolné)	2,45 %
Úrazové pojištění	0,4 až 3,86 %
Fond práce	2,3 %
Fond solidarity	0,15 %

Zdroj: ALVARADO, Mery, *European Tax Handbook 2021*, s. 969, vlastní úprava

Výše v tabulce uvedených příspěvků se odvíjí od hodnoty vyměřovacího základu, ze kterého tuto částku pomocí příslušné sazby vypočítáme. Vyměřovací základ si určují samotní poplatníci, je zde však stanoveno zákonné minimum. Motivací pro stanovení vyššího základu, který v důsledku znamená vyšší pojistné odvody, je tak pro poplatníky možnost si tato pojistná odečíst ze základu daně z příjmu. Další signifikantní výhodou je zvýšení případných dávek, která se k těmto pojistným vážou.

Minimální vyměřovací základ se odvozuje od předpokládané průměrné měsíční mzdy pro daný rok (výpočtový základ činí 60 % této mzdy). Přesnou výši minimálního vyměřovací základu zveřejňuje Úřad sociálního pojištění (ZUS)<sup>120</sup> podřízený polskému Ministerstvu práce a sociálních věcí<sup>121</sup>. Pro rok 2022 je předpokládaná průměrná mzda 5 922 PLN<sup>122</sup>, vyměřovací základ pro OSVČ tak činí 3 553,20 PLN. Pro důchodové pojištění a pojištění proti invaliditě je stanoven maximální vyměřovací základ jako třicetinasobek předpokládané průměrné měsíční mzdy<sup>123</sup>. Pro ostatní pojistná takový strop neexistuje. S výjimkou nemocenského pojištění jsou všechna pojistná pro poplatníky povinná, avšak

<sup>120</sup> Úřad sociálního pojištění, orig. název: Zakład Ubezpieczeń Społecznych.

<sup>121</sup> Payment of ZUS contributions. *Webové stránky Polské vlády* [online]. [cit. 9. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.biznes.gov.pl/en/firma/taxes-and-insurance-in-poland/social-insurance/settlement-with-the-social-insurance-institution-zus-payment-of-contributions-and-submission-of-declarations/payment-of-zus-contributions>.

<sup>122</sup> ÚŘAD SOCIÁLNÍHO POJIŠTĚNÍ POLSKA. Informace o výši pojistného na sociální zabezpečení v roce 2022. *Zakład Ubezpieczeń Społecznych* [online]. 2022 [cit. 9. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.zus.pl/-/informacja-o-wysokosci-skladek-na-ubezpieczenia-spoleczne-w-2022-r->

<sup>123</sup> Pro rok 2022 je tak maximálním vyměřovacím základem 177 660 PLN.



příspěvek do Fondu práce a Fondu solidarity se nevybírání u žen starších 55 let a u mužů nad 60 let.<sup>124</sup>

Polsko v rámci svého systému sociálních pojistných nepřímo podporuje některé začínající podnikatele<sup>125</sup>, kdy jim umožňuje zprostit se povinnosti platit tuto pojistná, nebo je platit ve významně nižší výši. To je dle mého názoru pro tyto podnikatele nesmírně důležité, jelikož právě první roky podnikání mohou přinášet těmto osobám zvýšené náklady spojené s nutností vynaložit některé vstupní investice, které tak mohou pro řadu osob představovat překážku pro zahájení podnikatelské činnosti. Ulevit začínajícím podnikatelům může být z fiskálního hlediska výhodné i pro stát. Pokud tato počáteční podpora umožní podnikajícím osobám lépe vybudovat jejich byznys, může to v důsledku vést k jejich vyšším příjmům v budoucnosti, což se pozitivně projeví i na výši vybrané daně.

První podporou je možnost podnikatelů v prvních šesti měsících své podnikatelské činnosti **neplatit povinné sociální pojištění**. Toto se vztahuje na fyzické osoby, které zahájí podnikání poprvé, nebo na ty, které jej znovu zahájí po uplynutí minimálně 60 měsíců od jeho přerušeni nebo ukončení. Nevýhodou využití této úlevy je nemožnost čerpání výhod poskytovaných z těchto pojištění, jako jsou např. dávky v případě nemoci či úrazu.<sup>126</sup> Po těchto šesti měsících lze dále využít **snížených odvodů pojistného**, které jsou v tomto režimu vypočítány na základě odlišného vyměřovacího základu. Tento pozměněný základ činí 30 % ze zákonem stanovené minimální mzdy<sup>127</sup>, a pro rok 2022 je jeho výše 903 PLN. Výše povinné částky v případě důchodového pojištění tak bude v tomto režimu měsíčně pouhých 176,27 PLN oproti standardním 693,58 PLN.

Povinné **zdravotní pojištění** je v Polsku upraveno odděleně od ostatních pojistných zákonem o Zdravotních službách, metoda výpočtu výše příspěvku na toto pojištění se tak od jiných odlišuje. Pro osoby provozující samostatnou činnost je pravidlo pro stanovení základu

---

<sup>124</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 969.

<sup>125</sup> Składki ZUS 2022. Składki ZUS – Aktualne i historyczne. *Zakład Ubezpieczeń Społecznych* [online]. Copyright © [cit. 9.11.2022]. Dostupné z: <https://zus.pox.pl/skladki-zus-2022.htm>.

<sup>126</sup> Webový portál polské vlády pro podnikatele. Relief for starting a business, reduced or standard contributions. What kind of ZUS with regard to economic activity? *GOV.PL* [online]. [cit. 9.11.2022] Dostupné z: <https://www.biznes.gov.pl/en/firma/taxes-and-insurance-in-poland/social-insurance/settlement-with-the-social-insurance-institution-zus-payment-of-contributions-and-submission-of-declarations/relief-for-starting-a-business-reduced-or-standard-contributions-what-kind-of-zus-with-regard-to-economic-activity>.

<sup>127</sup> Dle údaje polské vlády je minimální mzda v roce 2022 stanovena na 3010 zlotých. Zdroj: Portal *Gov.pl* [online]. [cit. 9.11.2022] Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/premier/rozporzadzenie-w-sprawie-wysokosci-minimalnego-wynagrodzenia-za-prace-oraz-wysokosci-minimalnej-stawki-godzinowej-w-2023-r>.

pro vyměření pojistného a příslušná sazba na zdravotní pojištění závislá na formě zdanění, kterou tato osoba zvolila<sup>128</sup>.

Pro OSVČ uplatňující **skutečné výdaje** podle obecných pravidel jsou základem pro výpočet zdravotního pojištění příjmy ze samostatné činnosti snížené o částku zaplacených příspěvků na důchodové, invalidní, nemocenské a úrazové pojištění, pokud nebyly zahrnuty do daňově uznatelných nákladů. Výše příspěvku na zdravotní pojištění je v tomto případě **9 %** z uvedeného základu. Příspěvek na zdravotní pojištění však nemůže být nižší než 270,90 PLN (~1 400 Kč) měsíčně, pokud by tedy vypočítaný příspěvek OSVČ nedosahoval tohoto limitu, je osoba povinna platit příspěvek alespoň v této minimální výši. Oproti tomu maximální výše povinného příspěvku v tomto případě není stanovena.

Pravidla stanovení základu pro výpočet příspěvku na zdravotní pojištění jsou u OSVČ, kteří zvolili režim výdajů uplatňovaných **paušální sazbou**, totožná jako u osob uvedených výše. Shodná jsou zde také pravidla pro jeho minimální a maximální výši. Odlišně je však stanovena sazba, výše příspěvku je tak v tomto případě **4,9 %** z příslušného základu.

U OSVČ daněných paušální částkou z evidovaných tržeb závisí výše příspěvku také na dosažených příjmech, avšak základ pro výpočet je 60 %, 100 %, respektive 180 % z průměrného měsíčního příjmu v podnikatelské sféře za poslední čtvrtletí předchozího roku<sup>129</sup>. Sazba se pro výpočet nepoužívá. Příspěvek je tak dán paušálně v konkrétní výši, která je v roce 2022:

- 335,94 PLN měsíčně pro OSVČ s ročním příjmem do 60 000 PLN,
- 559,89 PLN měsíčně pro OSVČ s ročním příjmem 60 000,01 až 300 000 PLN,
- 1 007,81 PLN měsíčně pro OSVČ s ročním příjmem nad 300 000 PLN.<sup>130</sup>

---

<sup>128</sup> Poland – Individual - Other taxes. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 24.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/other-taxes>.

<sup>129</sup> Changes in the Polish act on health care services | getsix. Accounting, taxes, HR and payroll outsourcing in Poland | *Getsix* [online]. Copyright © 2007 [cit. 24.11.2022]. Dostupné z: <https://getsix.eu/getsix-blog/accounting-hr-payroll-tax-and-legal-alerts-poland/human-resources-payroll-employment-law-in-poland/polish-deal-changes-in-the-polish-act-on-health-care-services-financed-from-public-funds/>

<sup>130</sup> Składki ZUS 2022. Składki ZUS – Aktualne i historyczne. *Zakład Ubezpieczeń Społecznych* [online]. Copyright © [cit. 24.11.2022]. Dostupné z: <https://zus.pox.pl/skladki-zus-2022.htm>.

## 3.2. Zdanění příjmu ze samostatné činnosti v Portugalsku

### 3.2.1 Daň z příjmu fyzických osob v právním řádu Portugalska

Rámcem pro úpravu daně z příjmu fyzických osob je v Portugalsku zakotven již v samotné ústavě z roku 1976. Článek 104 ústavy, který je věnován daním říká, „že daň z příjmu fyzických osob bude zaměřena na snížení nerovností, bude jednotná a progresivní a její placení zohlední rodinné potřeby a příjmy“. Tímto tak omezuje libovůli zákonodárce, a zcela konkrétně určuje typ daňové sazby<sup>131</sup>.

Hmotněprávní úprava daně z příjmu je v Portugalsku rozdělena mezi dva kodexy přijaté již v roce 1988. Těmi jsou Zákoník daně z příjmu osob právnických (CIRC)<sup>132</sup> a Zákoník daně z příjmu osob fyzických (CIRS)<sup>133</sup>. Procesní stránka daně je upravena odděleně v Daňovém a procesním řádu<sup>134</sup>.

### 3.2.2 Subjekt daně

Podobně jako v ČR jsou fyzické osoby pro účely daně z příjmu rozděleny do dvou kategorií. U daňových rezidentů je zdaňován veškerý jejich příjem, včetně příjmů získaných mimo Portugalsko, zatímco v případě nerezidentů podléhají dani pouze příjmy získané na jeho území. Příjem nerezidentů má také odlišnou sazbu, která je stanovena jednotnou lineární sazbou ve výši 25 %.<sup>135</sup>

Co se rozumí pod daňovou rezidenturou je uvedeno ve článku 16. CIRS, a to poměrně širokým výčtem. Rezidentem je osoba, která<sup>136</sup>:

- Stráví v Portugalsku více než 183 dní, po sobě jdoucích nebo přerušovaných, a to v jakémkoli 12měsíčním období začínajícím, nebo končícím v příslušném zdaňovacím období.
- Navštívila během kalendářního roku Portugalsko, bez ohledu na počet dní zde strávených, a současně má v úmyslu mít zde obvyklé bydliště.

---

<sup>131</sup> To bylo dáno historickými okolnostmi, při kterých ústava vznikala. V Portugalsku panovala přes čtyři desetiletí (1933-1974) diktatura pod vedením A. Salazara. Po skončení tohoto režimu označovaného „Estado Novo, a návratu demokracie se k moci dostali pro levicově orientované strany, které se střídají u moci de facto do dnes. Zdroj: History of Portugal. *Wikipedia*. [online]. [cit.24.11.2022]. Dostupné z: [https://en.wikipedia.org/wiki/History\\_of\\_Portugal?oldid=910313495#The\\_Third\\_Republic\\_\(1974%E2%80%9393\)](https://en.wikipedia.org/wiki/History_of_Portugal?oldid=910313495#The_Third_Republic_(1974%E2%80%9393)).

<sup>132</sup> Orig. název: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

<sup>133</sup> Orig. název: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

<sup>134</sup> Orig. název: Código do Procedimento e Processo Tributário.

<sup>135</sup> Portugal – Individual – Taxes on personal income. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit.17.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/portugal/individual/taxes-on-personal-income>.

<sup>136</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook* 2021. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 995.

- Je k 31. prosinci daného roku členem posádky lodi nebo letadla, provozovaných subjektem – rezidentem.
- Vykonává veřejnou funkci ve službách portugalského státu.
- Je občanem Portugalska, který přesunul svou daňovou rezidenci do některého z daňových rájů<sup>137</sup>, a pokud pro tento přesun neprokáže dostatečně rozumné důvody.

V Portugalsku bylo až do 1. 1. 2015 pro rodiny povinné podávat společné daňové přiznání. Poplatníkem daní tak byla rodinná jednotka. Po zrušení této povinnosti je toto společné zdanění domácnosti volitelné, a to pro manžele, osoby v registrovaném partnerství, nebo osoby spolužijící, které de facto domácnost tvoří. Toto společné daňové přiznání pak zahrnuje i osoby v této domácnosti vyživované.<sup>138</sup>

### 3.2.3 Předmět daně

Příjem podléhající daní je rozdělen do těchto šesti kategorií označených příslušným číslem<sup>139</sup>:

- Kategorie A – Příjem ze závislé činnosti.
- Kategorie B – Příjem z podnikání, včetně příjmu z nezávislých povolání.
- Kategorie E – Výnosy z dividend, úroků.
- Kategorie F – Příjem z nemovitého majetku.
- Kategorie G – Jiné přírůstky kapitálu.
- Kategorie H – Penzijní příjem, včetně rent a výživného.

Se samostatnou činností koresponduje příjem dle kategorie B, který je vymezen výčtem uvedeným ve článku 3 CIRS. Tento výčet je obširnější oproti české úpravě, kdy rozeznává zhruba 12 různých typů příjmu této kategorie. Dle mého názoru nejdůležitější a nejčastější příjmy z podnikání a povolání jsou ty uvedené v prvním odstavci článku 3 pod následujícími písmeny:

- a) Příjmy vyplývající z výkonu obchodní, průmyslové, zemědělské, lesnické činnosti nebo z chovu hospodářských zvířat.

<sup>137</sup>Států považovaných za daňové ráje je zhruba 80, a jejich seznam vede portugalské Ministerstvo financí. Např. z evropských států do něj řadí Lichtenštejnsko a San Marino.

Zdroj: Blacklisted jurisdictions | Tax guide 2021 | PwC Portugal. *PwC Portugal: auditoria, consultoria e fiscalidade* [online]. Copyright © [cit. 17.11.2022]. Dostupné z: <https://www.pwc.pt/en/pwcinforfisco/tax-guide/2021/blacklisted-jurisdictions.html>.

<sup>138</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 996.

<sup>139</sup> Absence písmen c a d není chybou. Portugalský zákon o dani z příjmu skutečně tyto kategorie nemá.

- b) Příjmy z poskytování služeb, včetně činnosti vědecké, umělecké nebo technické povahy.
- c) Příjmy z duševního nebo průmyslového vlastnictví (pokud jde o příjmy původního tvůrce).

Negativní vymezení předmětu DPFO se v zákoníku používá pouze u závislé činnosti (kategorie A). Obecný výčet příjmu osvobozených od daně je uveden ve článku 12 CIRS (cca 14 osvobozených příjmů). v tomto je tedy portugalská úprava oproti české znatelně skromnější. Článek 12 A dále částečně osvobozuje zdanění příjmu pro osoby ve věku 18–26 splňující dané podmínky, a to ve výši 30 %, 20 % nebo 10 % v závislosti na tom, v jakém roce následujícím po ukončení studií tento příjem vznikl. Osvobozené jsou také např. příjmy<sup>140</sup>:

- ze sportovních stipendií Olympijských a Paralympijských sportovců,
- náhrada újmy za ublížení na zdraví, nemoc nebo smrt placená veřejnoprávním subjektem nebo přiznána na základě soudního rozhodnutí, a některá další plnění nařízená soudem.

#### 3.2.4 Základ daně

Každý z kategorie A-H má svá specifika pro výpočet čistého příjmu jako dílčího základu daně. Celkový základ je pak součtem těchto dílčích základů. Pro výpočet příjmu z kategorie B se používají tři metody<sup>141</sup>: (i) **zjednodušený režim**, který je volitelný a je určen poplatníkům nepřesahujícím hrubý příjem ve výši 200 000 euro, (ii) **metoda přímého výpočtu**, kdy je čistý příjem vypočítán na základě vedených účetních záznamů<sup>142</sup>, (iii) **metoda nepřímého výpočtu**, která spočívá v určení daňové povinnosti správcem daně, v případě nemožnosti určit přesnou výši nákladů (např. při neexistenci účetních záznamů, nesrovnalostech v nich, zamezení přístupu k účetnictví nebo k jeho zatajování).

---

<sup>140</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 996.

<sup>141</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 997.

<sup>142</sup> Pokud pro účely podnikání poplatník užívá vlastní domácnost (ve smyslu obydlí), může jako výdaje uplatnit maximálně 25 % celkových nákladů domácnosti (např. náklady za telefon, energií, odpisů majetku).

Tabulka 8 Dílčí základ daně ve zjednodušeném režimu (paušální výdaje)

Kat.	Druh činnosti	Koeficient
1	Prodej zboží a výrobků, jakož i poskytování služeb v oblasti pohostinství, stravování a nápojů	15 %
2	Poskytování služeb vyjmenovaných v příloze zákona <sup>143</sup>	75 %
3	Poskytování ostatních služeb	35 %
4	Příjmy v souvislosti s autorskými a průmyslovými právy, know-how aj.	95 %
5	Příjmy z provozování místních ubytovacích zařízení	50 %
6	Příjmy plynoucí ze služeb poskytnutých společníkem společnosti	100 %
7	Dotace nesouvisející s výzkumem	30 %
8	Dotace na výzkum	10 %

Zdroj: <https://www.pwc.pt/en/pwcinfiscos/tax-guide/2022/pit.html>, vlastní úprava

Zjednodušený režim je obdobou uplatňování výdajů paušální částkou v ČR, byť celková konstrukce tohoto institutu je v Portugalsku o něco složitější. Oproti české úpravě je zde více kategorií výdajových paušálů, a je zde jednotně stanoven maximální příjem podmiňující možnost takto výdaje uplatnit. Výše tohoto příjmu je 200 000 euro což odpovídá přibližně 5mil. Kč, a myslím, že tato vysoko nastavená hranice významně zvyšuje atraktivitu zjednodušeného režimu, o čemž svědčí i fakt, že až 99 % OSVČ přiznává daň v tomto režimu.<sup>144</sup>

Dílčím základem daně je hrubý příjem vynásobený koeficientem příslušné kategorie, např. hrubý příjem z kategorie 1 ve výši 10 000 eur po vynásobení koeficientem 15 % dává dílčí základ daně 1 500 EUR. Paušálně uplatnitelné výdaje jsou tak v tomto případě vlastně 85 % = 8 500 EUR. Složitější situace je u příjmů z kategorie 2 a 3, u nichž se zdanitelný příjem posuzuje odlišně. Výše uvedené koeficienty se přičtou ke kladnému rozdílu mezi 15 % hrubého příjmu a součtem pevně odčitatelné částky 4 104 EUR s prokázanými výdaji. To znamená, že osoby s příjmy nad 27 360 EUR<sup>145</sup> musí k plnému odpočtu část výdajů prokázat. Pokud se tak nestane, dílčí základ daně se o neprokázané výdaje zvýší, maximálně však právě do výše 15 % hrubého příjmu z dané činnosti.

<sup>143</sup> V příloze portugalského Zákoníku o dani z příjmu FO je takových služeb vyjmenováno několik desítek a jde především o nezávislá povolání např. architekti, advokáti, lékaři, psychologové.

<sup>144</sup> SWING GREENE, Dennis. *euroFINESCO eBook n° 2 - Freelancers in Portugal* [online]. euroFINESCOs.a, 2018 [cit. 18.11.2022]. Dostupné z: <https://www.eurofinesco.com/?mdocs-file=1502>.

<sup>145</sup> 15 % z částky 27 360 je rovno odčitatelným 4 104 EUR. Osoby s hrubým příjmem menším než 27 360 EUR tak nemusí prokazovat nic.

Daňové úlevy jsou v Portugalsku upraveny především formou slevy na dani, **položky odčitatelné od základu daně** jsou tak v menší míře upraveny pouze u příjmu ze závislé činnosti a penzijního příjmu (kategorie A, H), pro OSVČ tak tyto položky nejsou relevantní<sup>146</sup>.

### 3.2.5 Výpočet a sazba daně

Výše daně z příjmu fyzických osob se vypočítá jako podíl ze základu daně ve výši stanoveném sazbou daně. Sazba daně je v Portugalsku klouzavě progresivní, kdy je pro příjem převyšující určitou částku stanovena vyšší sazba. Nadto je roční příjem nad 80 000 EUR (~1 950 000 Kč) zdaněn **solidární daní** se sazbou **2,5 %** pro část příjmu přesahujícímu tuto částku, a dále je část příjmu přesahující 250 000 EUR (~6 100 000 Kč) zdaněna sazbou **5 %** pro tuto přesahující část.<sup>147</sup>

Sazby daně z příjmu k roku 2022 jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 9 Progresivní daňové sazby aplikované na základ daně

Zdanitelný roční příjem	Mezní sazba pro příjem přesahující nižší limit (%)
do 7 116 EUR (~173 000 Kč)	14,5
7 116 až 10, 736 EUR	23,0
10,736 až 15,216 EUR	26,5
15 216 až 19 696 EUR	28,5
16 696 až 25 076 EUR	35,0
25 076 až 36 757 EUR	37,0
36 757 až 48 033 EUR	43,5
48 033 až 75 009 EUR	45,0
nad 75 009 EUR	48,0

Zdroj: <https://www.portugal.com/news/portugals-state-budget-2022-approved/>

V případě společného daňového priznání<sup>148</sup> se celkový společný základ daně pro účely výpočtu vydělí o polovinu, a po následné aplikaci sazby se tato částka opět vynásobí dvěma. To tak významně zvyšuje atraktivitu společného zdanění osob. Popsané řešení totiž odstraňuje potenciální nevýhodu např. pro manžele, jejichž součet příjmů by byl podroben vyšší sazbě daně, než jako by tomu bylo při podávání daňového priznání samostatně. V níže uvedené tabulce je při takto nastavených příjmech vidět, že těmto osobám se společně

<sup>146</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 1001.

<sup>147</sup> Tamtéž, s. 1003.

<sup>148</sup> Viz kapitola 3.2.2.

zdanění vyplatí. V jiných případech to bude záviset na ostatních vstupních parametrech, avšak lze myslím říct, že ve většině případů je společné zdanění pro rodiny výhodné.

Tabulka 10 Srovnání výše zdanění manželu při daňovém přiznání podávaném samostatně nebo společně

	<b>Zdanitelný příjem (EUR)</b>	<b>Sazba (%)</b>	<b>Daň (EUR)</b>
Samostatné daňové přiznání			
Manžel A	15 000	26,5	3 975
Manžel B	20 000	35,0	7 000
Součet			10 975
Společné daňové přiznání			
Manžel A + Manžel B	15 000 + 20 000 = 35 000	37	12 950

Zdroj: vlastní výpočet

Takto vypočtenou daň lze dále snížit prostřednictvím stanovených **slev na dani**. Pro osoby s příjmem do 7 116 EUR je celková výše slevy daná součtem jednotlivých slev na dani neomezená, naopak pro osoby s příjmem nad 75 009 EUR si takto mohou z daně odečíst maximálně 1 000 EUR. U osob v rozmezí těchto příjmů se nejvyšší možná výše odečtu pomocí daňových slev vypočítá na základě daného vzorce. V domácnostech se třemi a více vyživovanými osobami se daný limit pro uplatnění slev dále navyšuje o 5 % za každého jednotlivce nepodléhající dani z příjmu.<sup>149</sup> Portugalská právní úprava téměř neobsahuje položky snižující daňový základ, to je však kompenzováno poměrně velkým množstvím daňových slev taxativně uvedených v CIRS. Pro celkový výpočet daně osob provozující samostatnou činnost jsou v zásadě relevantní všechny daňové slevy, níže proto popíšu některé z nejdůležitějších. Evropské příručky daní tyto slevy řadí do následujících kategorií:<sup>150</sup>

- **Rodinné výdaje** – sleva ve výši 35 % výdajů vynaložených jakýmkoliv členem domácnosti, maximálně však 250 EUR na poplatníka, jehož identifikační daňové číslo je uvedeno na fakturách spojených s těmito výdaji.
- **Rodinné slevy** – 600 EUR za každé vyživované dítě<sup>151</sup>. Tato sleva je zvýšena o 126 EUR u dítěte do 3 let. Pokud je v domácnosti více vyživovaných osob, odpočet ve

<sup>149</sup> Portugal – Individual - Other tax credits and incentives. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/portugal/individual/other-tax-credits-and-incentives>.

<sup>150</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 1001-1002.

<sup>151</sup> Za vyživované dítě se považuje: nezletilé dítě, dítě do 25 let věku (včetně) s ročním příjmem nepřesahujícím čtrnáctinásobek minimální měsíční mzdy, a děti, které nejsou schopny pracovat a vydělávat si na živobytí. Zdroj: IRS: até quando é que os filhos são considerados dependentes? *Associação Mutualista Montepio*



výši 600 EUR se zvyšuje o 300 EUR pro druhou a každou následující vyživovanou osobu do 3 let (včetně), a o 150 EUR u vyživovaných osob ve věku od 4 do 6 let, bez ohledu na věk nejstarší vyživované. Dále sleva 525 EUR za každého ascendentu<sup>152</sup>, který s poplatníkem žije ve stejné domácnosti, a nepobírá příjem nad stanovenou hranici. Pokud je v domácnosti pouze jeden předek, sleva se zvyšuje o 110 EUR. Tyto slevy lze uplatnit v daňovém přiznání obou rodičů, v takovém případě se ale výše slevy sníží o polovinu jednotlivě u každého rodiče.

- **Slevy z vynaložených výdajů spojených s vybranými sektory** – sleva ve výši 15 % z DPH vynaložené kterýmkoli členem domácnosti, zahrnuté na fakturách oznámených portugalským daňovým úřadům. Podmínkou je DPH zaplacená za služby v určitých odvětvích, jako je např.: oprava a údržba motorových vozidel, kadeřnictví, ubytování, restaurace, sportovní a rekreační aktivity. Takto lze však odečíst maximálně 250 EUR.
- **Zdravotní výdaje** – sleva ve výši 15 % některých vynaložených zdravotních výdajů. Nejvýše však 1000 EUR.
- **Výdaje za vzdělání** – 30 % z částky výdajů vynaložených na své vlastní vzdělávání nebo na vzdělávání kteréhokoli člena domácnosti Pro člena domácnosti do 25 let se za tyto výdaje považuje také školní stravování, a pronájem nemovitosti, pokud navštěvuje vzdělávací zařízení vzdálené více než 50 km z trvalého bydliště domácnosti Maximální limit slevy je zde s určitými výjimkami 800 EUR.
- **Výdaje na penzijní spoření** – 20 % z příspěvků na individuální penzijní spoření. Maximální možná sleva se zde pohybuje od 300 do 400 EUR, v závislosti na věku poplatníka (mladší osoby mohou odečíst více).

Dalšími slevami jsou např. **výdaje za obydlí** (nájem, hypotéka atd.), **výdaje za výživné** placené na základě soudního rozhodnutí, nebo sleva 1 900 EUR pro **osoby se zdravotním postižením**.

**Zdaňovacím obdobím** je v Portugalsku kalendářní rok, přičemž daňové přiznání za dané období se podává mezi 1. dubnem a 30. červnem. Daňové přiznání je až na výjimky povinné a podává se pouze v elektronické podobě.<sup>153</sup>

---

[online]. Copyright © 2022 [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://www.montepio.org/ei/pessoal/impostos/irs-filhos-sao-considerados-dependentes/>.

<sup>152</sup> Přímý příbuzný v linii vzestupné.

<sup>153</sup> ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook* 2021. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 1003-1004.

### 3.2.6 Sociální pojištění v Portugalsku z pohledu OSVČ

V Portugalsku není zavedeno zákonné **zdravotní pojištění**<sup>154</sup>, a proto je zdejší zdravotnictví financováno především prostřednictvím obecných daní a příspěvků na sociální zabezpečení, z menší části pak zdravotnickými poplatky, avšak ty obvykle nepřesahují výši 20 EUR a vybírají se jen v některých případech.<sup>155</sup> Absence zdravotního pojištění zde myslím nepředstavuje žádný problém pro financování zdravotního systému, jelikož portugalské zdravotnictví bylo v roce 2019 dle WHO 12. nejlepší na světě.<sup>156</sup>

System **sociálního pojištění** je v Portugalsku zahrnut do jednotného příspěvku na sociální zabezpečení, ten je až na některé výjimky povinný. Dobrovolné jsou tyto příspěvky např. pro osoby, které provozují samostatnou činnost vůbec poprvé, a to v prvních 12 měsících od zahájení této činnosti. Sociální zabezpečení zahrnuje v Portugalsku následující oblasti ochrany<sup>157</sup>:

- zdraví (nemoc, invalidita, pracovní úrazy, nemoci z povolání),
- stáří,
- mateřství,
- rodina,
- nezaměstnanost.

U osob provozující samostatnou činnost se výše příspěvku na sociální zabezpečení odvozuje od výše jejich dosaženého příjmu za poslední 3 měsíce. OSVČ jsou tak ke každému kvartálu povinny předložit výkaz o svých čtvrtletních příjmech. Ten se podává k Institutu sociálního zabezpečení<sup>158</sup> vždy k poslednímu dni měsíce ledna, dubna, července nebo října. Měsíční průměr těchto příjmů dále slouží k výpočtu měsíčního vyměřovacího základu pro tento příspěvek<sup>159</sup>. Vyměřovacím základem je:

---

<sup>154</sup> To je do jisté míry dáno historickými okolnostmi, kdy v éře demokratické konsolidace země v letech nadcházejících po roce 1974, bylo občanům garantována univerzální, všeobecná a bezplatná zdravotní péče. Zdroj: Health Management and Leadership Portal. *HealthManagement.org* [online]. Copyright © 2022 All rights reserved. [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://healthmanagement.org/c/icu/issuearticle/an-overview-of-the-healthcare-system-in-portugal>.

<sup>155</sup> Guide to Healthcare in Portugal: Portuguese Healthcare. Portugal.com - #1 Guide to Portugal [online]. Copyright © 2022 Portugal.com [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://www.portugal.com/moving-to-portugal/guide-to-healthcare-in-portugal/>.

<sup>156</sup> Portugal's Healthcare System – 12th Best in the World. *Portugal Property* [online]. Copyright © 2022 BHH Affiliates, LLC. [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://www.portugalproperty.com/news-blog/portugals-healthcare-system-12th-best-in-the-world>.

<sup>157</sup> Taxing wages – Portugal, *OECD Library* [online]. 2021 [cit. 24.11.2022.]. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0475ca41-en/index.html?itemId=/content/component/0475ca41-en#section-d1e186019>.

<sup>158</sup> Orig. název Instituto da Segurança Social.

<sup>159</sup> Practical guide – New scheme for self-employed persons. *Instituto da Segurança Social, I.P* [online]. 2022-01-04 [cit. 23.11.2022]. Dokument PDF. s. 17-18. Dostupné z: <https://www.seg-social.pt>

- 70 % z celkové hodnoty poskytnutých služeb,
- 20 % příjmu z výroby a prodeje zboží,
- 20 % z celkové hodnoty služeb poskytnutých v oblasti ubytovacích zařízení nebo stravování.

Samotná výše příspěvku na sociální zabezpečení činí 21,4 % z příslušného základu. Nejméně je to však 20 EUR (~490 Kč) měsíčně, a to v případě nízkého příjmu OSVČ, kdy by na základě tohoto příjmu měla být výše příspěvku pod touto hranicí. Stanoven je také maximální možný příspěvek, odvozený od dvanáctinásobku Indexu sociální podpory<sup>160</sup>, pro rok 2022 tak byla maximální výše příspěvku 5 318,40 EUR měsíčně (~130 000 Kč).<sup>161</sup>

Pro lepší znázornění uvedu výpočet příspěvku na modelovém příkladu: Osoba P provozující samostatnou činnost v oblasti stavebnictví, dosáhla 6 000 EUR příjmu v předchozím čtvrtletí. Průměrný měsíční příjem této osoby tak byl 2 000 EUR (~50 000 Kč), základem je tedy 1 400 EUR tj. 70 % této částky. Vyměřený příspěvek na sociální zabezpečení je 21,4 % ze základu, takže v tomto případě je jeho výše 299,6 EUR měsíčně (~7 300 Kč).

Závěrem ještě zmíním povinnost zaměstnavatelů platit příspěvek na sociální zabezpečení z příjmu OSVČ, pokud se většina z příjmu samostatné činnosti dotyčné osoby váže k poskytování služeb pro stejného zaměstnavatele<sup>162</sup> – společnost, FO podnikatele, nebo pro stejnou skupinu osob. Pokud je to 80 % a více z tohoto příjmu, pak musí tento zaměstnavatel odvádět příspěvek, který se odvíjí od celkových příjmů ze samostatné činnosti dané osoby se sazbou 10 %. V rozmezí 50 % až 80 % je tato sazba 7 %. Pro výpočet se uplatní stejná metoda jako pro OSVČ (viz výše).<sup>163</sup>

Podle mého názoru je tato konstrukce vhodným řešením pro snížení daňové nespravedlnosti, kdy zaměstnanci odvádí na pojistném v souhrnu vyšší částku než osoby

---

documents/10152/14965/1009+Trabalhador+independente+-+novo+regime+-+English.pdf/b1b34769-b93f-476f-85cf-aaf4244ec6b1.

<sup>160</sup> Orig. názvem Indexente dos Apoios Sociais (IAS). Tento index je v roce 2022 stanoven na částce 443,20 EUR. Zdroj: Generální úřad práce Portugalska. *DGAEP – Direção-Geral da Administração e do Emprego Público* [online]. [cit. 23.11.2022]. Dostupné z: <https://www.dgaep.gov.pt/index.cfm?OBJID=3E74CF19-DA87-4B8F-81E2-51E064>.

<sup>161</sup> Practical guide – New scheme for self-employed persons. *Instituto da Segurança Social, I.P* [online]. 2022-01-04 [cit.23.11.2022]. Dokument PDF. s. 19. Dostupné z: <https://www.seg-social.pt/documents/10152/14965/1009+Trabalhador+independente+-+novo+regime+-+English.pdf/b1b34769-b93f-476f-85cf-aaf4244ec6b1>.

<sup>162</sup> Pojem „zaměstnavatel“ nelze v tomto případě brát zcela doslovně jako označení subjektu, který je jednou ze stran pracovněprávního vztahu. Zde jde fakticky o činnost na pomezí závislé a nezávislé činnosti, avšak dle portugalské právní úpravy je to stále činnost samostatná.

<sup>163</sup> Portugal – Individual – Other taxes. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/portugal/individual/other-taxes>.

vykonávající závislou činnost zastřené v právním režimu činnosti samostatné. V Portugalsku je ze závislé činnosti odváděno na sociální pojištění v souhrnu 34,75 % (11 % zaměstnanec +23,75 % zaměstnavatel)<sup>164</sup> oproti sazbě 21,4 % u samostatné činnosti. Sazba pro výše uvedené zaměstnavatele tak v těchto případech nepoměr vyvažuje.

---

<sup>164</sup>Payment of social contributions. *SEGURANÇA SOCIAL* [online]. 2022-03-03 [cit. 24.11.2022]. Dostupné z: <https://www.en.seg-social.pt/payment-of-social-contributions-rights-duties-and-penalties>.

## 4. Doporučení de lege ferenda na základě komparace právních úprav vybraných států

V následující kapitole uplatním poznatky získané analýzou zdanění samostatné činnosti států, které jsem si v této práci vybral. Popisované právní úpravy zde dále srovnám, a to s důrazem na českou úpravu, pro kterou se pokusím nalézt vhodná řešení. Komparace bude z důvodu větší přehlednosti provedena po částech dle základních konstrukčních prvků daně z příjmu fyzických osob.

### 4.1. Právní úprava daně z příjmu

V ČR je daň z příjmu FO upravena společně s daní z příjmu PO v jediném zákoně, naopak Polsko a Portugalsko volí cestu dvou samostatných zákonů daně z příjmu. Je zde tedy příhodné zamyslet se, které s těchto řešení je pro účely ČR výhodnější. Danou problematikou se ve odborném článku zabýval Boháč<sup>165</sup>, kdy vymezil některá kritéria, která by měla být při zodpovězení této otázky brána v potaz a na jejich základě se přiklonil k zachování jednoho společného zákona. Jako negativa společné úpravy Boháč uvedl například existenci mnoha společných ustanovení, takže rozdělení do dvou právních předpisů by bylo spojeno s částečnou duplicitou některých ustanovení v těchto zákonech, pokud by např. nebyly uvedeny v jednom z těchto zákonů a druhý na ně odkazoval. S tím souhlasím a je pravdou, že současný ZDP obsahuje velký počet společných ustanovení pro PO i FO, myslím si však, že by záleželo na kvalitě a konkrétní podobě těchto zákonů a četnost duplicitních ustanovení by tak nemusela být příliš velká. Dalším Boháčem zmiňovaným problémem spjatým se dvěma zákony by bylo postupné rozcházení těchto dvou zákonů v důsledku případných nevyvážených novelizací. Dle mého názoru by tento problém mohl být do velké míry překonán, pokud by tyto zákony byly kvalitně připraveny a měli jednotnou terminologii. Nutnost novelizací by se tak snížila na minimum a kdyby k nim přesto došlo nemuselo by tomu být v podstatných bodech. V daných státech jsem se nezabýval daní z příjmu právnických osob, přesto se však na základě získaného přehledu o tamních zákonech o dani z příjmu FO a výše uvedených argumentů přikláním k oddělení právní úprava do dvou zákonů o dani z příjmu. Je však potřeba dodat, že takové řešení se v ČR nepředpokládá. V

---

<sup>165</sup> BOHÁČ, Radim. *Příjmové daně – jeden nebo dva zákony*. [online]. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Česká republika 2017 [cit.27.11.2022]. Dostupné z: <http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/dny-prava-2016/prispevek-bohac-dny-prava-2016-2017-01-12>.

současné době dokonce utichly diskuse o novém zákoně o dani z příjmů vůbec, kdy programové prohlášení vlády P. Fialy daňovou reformu nepředpokládá.

#### 4.2. Subjekt daně z příjmu fyzických osob

V tomto bodě se úpravy subjektu daně z příjmu FO téměř neodlišují. Důvodem je účast všech těchto zemí na společném trhu Evropské unie, a zvláště mezi státy, jež jsou součástí tohoto integračního seskupení panuje větší potřeba a nutnost spolupráce v daňových oblastech, a přílišná daňová konkurence zde není žádoucí.<sup>166</sup> Pro vnitrostátní úpravu subjektů daně z příjmu to pak platí zvláště proto, aby se zamezilo dvojitému nebo dokonce vícečetnému zdanění těchto osob. To by je dle mého názoru odrazovalo od ekonomické činnosti přesahující hranice státu nebo od ekonomické činnosti vůbec.

Určení daňového domicilu<sup>167</sup> je pro osobu vykonávající samostatnou činnost, a koneckonců i pro jiné FO zcela zásadní, avšak subjekt daně je myslím v ZDP upraven vhodně a srozumitelně a nespátřuji zde žádné větší nedostatky. Jistým problémem je však přesouvání daňového domicilu do daňových rájů. Ačkoliv je myslím toto spíše problémem typickým pro zdaňování osob právnických, najdou se i případy FO, které se takto zdanění vyhnou. Typickým příkladem jsou třeba sportovci, kteří většinu daného roku vykonávají svou činnost mimo území domovského státu, a je jim tak umožněno tvrdit svou rezidenturu v některém daňovém ráji. A to třeba navzdory tomu že mají v ČR své skutečné zázemí a domov. Konkrétním příkladem, který si získal vysokou mediální pozornost, byl třeba případ tenistky Petry Kvitové, která za přesunutí svého daňového domicilu byla částí veřejností kritizována.<sup>168</sup> Mnou navrhovaným řešením je rozšíření vymezení daňového rezidenství v zákoně o následující větu: daňovým rezidentem je i občan České republiky, který přesunul svou daňovou rezidenci do některého z daňových rájů, pokud pro tento přesun neprokáže dostatečně rozumné důvody. Zde jsem se inspiroval v portugalské právní úpravě, kde je to přibližně takto formulováno.

---

<sup>166</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU*, 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. Teoretik. s. 32-33.

<sup>167</sup> Daňový domicil je obecně užívané označení pro daňovou rezidenturu.

<sup>168</sup> Článek z webu ČT. Spor o „monacké“ daně: Kvitové se zastal ministr i sdružení. *Česká televize* [online]. 2014 [cit. 27. 11. 2022]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/domaci/1026057-spor-o-monacke-dane-kvitove-se-zastal-ministr-i-sdruzeni>.

#### **4.3. Předmět daně z příjmu u samostatné činnosti**

Zde se se srovnávané právní úpravy odlišují více, když množiny činností považovaných za samostatnou činnost v jednotlivých zemích se v zásadě překrývají, avšak pro vymezení těchto činností každá úprava používá svou vlastní terminologii. To je však dáno specifiky celého právního systému těchto zemí. Naopak některé činnosti považované právní úpravou za samostatné by se v rámci jiného práva řadili pod činnost závislou. Například to jsou odměny některých členů orgánů právnických osob, které se v Polsku řadí mezi příjmy ze samostatné činnosti, avšak dle právní úpravy ČR jsou tyto odměny příjmem z činnosti závislé. Tady si myslím, že po vzoru Polska by bylo vhodnější tyto činnosti zařadit mezi samostatné, jelikož se jim svým charakterem blíží více. Např. dle judikatury Nejvyššího soudu nelze se členem statutárního orgánu uzavřít pracovněprávní vztah pro výkon této jeho funkce.<sup>169</sup> Dalším argumentem je, že těmto osobám mohou vznikat náklady spojené s vykonáváním dané činnosti, a kdyby to byla činnost samostatná, měly by tyto osoby možnost své výdaje případně uplatnit.

Dalším mým návrhem je neužívat negativní výčet předmětu zdanění (§ 3 odst. 4), a zařadit tyto příjmy do § 4 mezi příjmy osvobozené. Je mi to zcela nadbytečné rozlišovat tuto kategorii, když je zde konstrukční prvek daně, který má na výslednou výši daně totožný efekt. Ostatně srovnávané právní úpravy tento negativní výčet nepoužívají. Poslední mojí drobnou připomínkou k předmětu daně, který by zvýšila přehlednost zákona je návrh, aby se ke kategoriím příjmů v ZDP přiřadilo písmeno, které by tento druh příjmu označovalo jako je tomu v portugalském zákoně. Např. takto: A – příjmy ze závislé činnosti, B – příjmy ze samostatné činnosti, C – příjmy z kapitálového majetku apod.

#### **4.4. Dílčí základ daně u příjmu ze samostatné činnosti**

Určování dílčího základu daně ze samostatné činnosti se u porovnávaných států logicky shoduje v možnosti uplatňovat skutečné výdaje. Dále všechny tyto státy upravují uplatňování výdajů procentem z příjmů (paušální výdaje), avšak zde se nastavení parametrů tohoto institutu v některých ohledech odlišuje. Za nejsložitější považuji režim v Polsku, je to dáno neomezeným limitem příjmu, kdy lze výdaje takto uplatňovat. Pokud tak není dán žádný limit, vzniká zde potřeba korekce tohoto institutu, v tomto případě je tak dán nízký poměr výdajů k příjmu, omezené uplatnění slev, a dokonce stanovení odlišné sazby. Proto

---

<sup>169</sup> Viz rozsudek Nejvyššího soudu, ze dne 11.04.2018 31, sp. zn. Cdo 4831/2017.

si myslím, že nastavený limit by neměl být příliš vysoký nebo dokonce neomezený, jelikož to zesložit'uje celkovou konstrukci tohoto institutu. Toto však není problém české úpravy, kterou hodnotím jako poměrně zdařilou. Nejpropracovanější je však režim paušálních výdajů v Portugalsku, což koresponduje s faktem, že naprostá většina OSVČ tento institut skutečně využívá. Limit příjmu je oproti ČR více než dvojnásobný a je zde rozeznáváno více kategorií příjmu, pro které je stanoven odlišný poměr paušálně uplatňovaných výdajů. O rozšíření těchto kategorií lze debatovat i u nás, to by se však bohužel vázalo s potřebou přesněji vymezit tyto kategorie. K tomu by mohly být využity např. přílohy živnostenského zákona.<sup>170</sup> Argumentem pro rozšíření je naopak různorodost skutečných výdajů v dané kategorii, kdy např. pro řemeslné živnosti je výdajový paušál stanoven jednotně na 60 %, avšak různorodost těchto činností je opravdu vysoká (takže i skutečné výdaje ku příjmu). Dle mého názoru je ale nesmírně obtížné zjistit poměr výdajů které se k dané činnosti vážou a kategorizovat je, takže v tomto bodě bych tedy českou právní úpravu spíše neměnil.

Česká právní úprava se v úpravě daňových odpočtů nachází někde mezi srovnávanými úpravami, kdy Portugalsko volí pro daňové úlevy téměř výlučně formu slev na dani, naopak v Polsku převažují spíše odpočty od daňového základu. Zde však hodnotím českou úpravu kladně, a myslím, že systematické rozlišení slev a odpočtů ze základu je opodstatněné a přehledné. Přesunout všechny položky do kategorie daňových slev by se změnou jejich výše však možné bylo, patrně snad s výjimkou daňové ztráty. Ta by v takovém případě nebyla odčitatelnou položkou, ale byla by upravena zvlášť, jako je tomu u srovnávaných států. Určitě by však myslím bylo vhodné nerozlišovat kategorii nezdanitelných základů daně a sloučit je s odčitatelnými položkami. Důsledek na základ daně je u obou stejný, zbytečně to tedy zvyšuje komplikovanost zákona.

---

<sup>170</sup> Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.



#### 4.5. Sazba a výpočet daně z příjmu

Výpočet daně se srovnávaných států neliší, když daní z příjmu je podíl základu daně daný sazbou snížený o daňové slevy. Sazba daně je všech zemích shodně klouzavě progresivní. Vzhledem ke stanoveným pásmům sazeb je však progresivita české daně z příjmu stále poměrně nízká, když v roce 2021 ČR stále patřila mezi země EU s nejnižší horní sazbou daně.<sup>171</sup> Prostor pro její zvýšení a podtrhnutí přerozdělovací funkce daně zde tak nepochybně je. Výše sazby je však spíše ekonomicko-politickou otázkou.

#### 4.6. Ostatní doporučení

Oba srovnávané státy umožňují manželům podávat jedno společně daňové přiznání a myslím si, že by obdobný institut měl být zaveden i v ČR, jelikož umožňuje těmto poplatníkům šetřit administrativní náklady. Hlavní výhodou je ale potenciální snížení daňové progresivity v případě společného základu daně. To je myslím pro rodiny žádoucí, ostatně česká právní úprava společné přiznání již umožňovala mezi lety 2005-2007<sup>172</sup>. Od tohoto institutu však bylo posléze upuštěno v souvislosti se zavedením lineární sazby daně v roce 2008, čímž se vyprázdnila funkce tohoto institutu spojená se snižováním daňové progresivity. V ČR se však k progresivní sazbě vrátila, a proto je myslím vhodné se k možnosti společného přiznání vrátit a nejenom pro manžele, ale i pro osoby v registrovaném partnerství a osob kohabitujiících, tak jak je to upraveno v Portugalsku. Z této úpravy bych převzal i metodu výpočtu společného zdanění, kdy společný základ je snížen tak, aby se tento součet nedostal do vyššího daňového pásma, což je ale opět dorovnáno zvýšením společné daně. Je zde třeba dodat, že se znovuzavedením společného zdanění by mohly nastat některé nejasnosti a problémy, připravená změna by tak musela být kvalitní. Například by musela být vyřešena otázka záloh na dani, kdy by jednomu z manželů vznikla povinnost platit tyto zálohy, kterou by ale jinak neměl. Řešením v některých případech by mohlo být třeba společné placení této zálohy.

---

<sup>171</sup> Statistika z webu taxfoundation.org, Top personal income tax rates in Europe. *Tax Foundation* [online] 2022 [cit.30.11.2022]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/top-personal-income-tax-rates-europe-2022/>.

<sup>172</sup> GOLA, Petr, *Jak fungovalo společné zdanění manželů? Kdo by platil méně na dani z příjmu v roce 2022?*. Finance.cz - daně, banky, kalkulačky, spoření, kurzy měn [online]. Copyright © 1997 [cit. 02.12.2022]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/542831-jak-fungovalo-spolecne-zdani-manzelu-v-roce-2022/>.

V České republice existuje určitý nepoměr mezi zdaněním závislé a samostatné činnosti. Je to však spojeno spíše s veřejnými pojistnými, jelikož OSVČ narozdíl od zaměstnance nemá žádného zaměstnavatele, který za tuto práci odvádí velkou část těchto pojistných. To je samozřejmě pochopitelné, jelikož u samostatné činnosti existuje podnikatelské riziko a celkově mají obě činnosti jiný charakter. Problematické a nespravedlivé se to ale může jevit ve chvíli, kdy je fakticky závislá činnost vykonávána pod daňovým režimem samostatné činnosti, a to za účelem snížit daňovou povinnost. Zde jsem se inspiroval portugalskou právní úpravou, kdy podle mého názoru skvělým nástrojem pro řešení tohoto problému je zakotvit v právním řádu povinnost odvádět dodatečné pojistné, pokud většina z příjmů OSVČ pochází od jediného subjektu. Například ve zmíněném Portugalsku je povinnost odvádět dodatečné pojistné na straně „zaměstnavatele“ a výše této povinnosti se odvíjí od poměru příjmů mezi těmito osobami a celkovými příjmy poplatníka. Lze tak stanovit nižší pásmo pro případy menší závislosti OSVČ na některém jiném subjektu. Zvýšit takto odváděné pojistné je podle mého názoru velice vhodné řešení, jak k dané problematice přistupovat. Další možností je třeba snížit zdanění či odvody ze závislé práce, to by ale bylo spojeno s negativními fiskální dopady pro veřejné rozpočty. Toto řešení je zvláště v současné době schodkových státních rozpočtů poměrně nereálné. Dále se nabízí přistupovat restriktivně k těmto OSVČ a náležitě sankcionovat osoby takto obcházející zákon, avšak vyhledávání a prokazování těchto vztahů přináší zvýšené náklady pro správce daně, navíc hranice závislosti je často nejasná a může mít pro každý případ jiná kritéria.

## Závěr

Ústředním tématem práce byla právní úprava zdanění samostatné činnosti v České republice a její srovnání s dalšími vybranými státy Evropské unie. Srovnávané právní úpravy jsou v základu velice podobné, někde se ale liší v přístupu k některému z institutů daně z příjmu. Na základě toho jsem myslím získal širší přehled o zdanění samostatné činnosti, než kdybych se zaměřoval na jediný stát, a to mi v důsledku pomohlo nahlížet na českou právní úpravu z více možných úhlů a tyto poznatky pak uplatnit v úvaze de lege ferenda.

V úvodu práce byly uvedeny principy, na kterých by především měla daňová soustava stavět. Domnívám se, že česká právní úprava daně z příjmů ani po třiceti letech od vzniku samostatného českého některé tyto principy ne zcela naplňuje. Jedním z hlavních problémů je zcela jistě nepřehlednost a s tím spojená nesrozumitelnost zákona o dani z příjmu, který podle mého názoru nesplňuje požadavky kladené na kvalitní právní normu. Tato úprava je příliš kazuistická, zákon není dobře systematicky členěn a jeho rozsah za dobu své existence poměrně nabobtnal. Tyto neduhy jsou do velké míry dány četnými novelizacemi, kterými tento zákon neustále prochází. Tato četnost zároveň nepřispívá k naplňování principu právní jistoty, která je v daňovém právu rovněž důležitá, kde dokonce narušování tohoto principu může přinášet poplatník nadbytečné časové a finanční náklady. Je zde ale třeba říct, že daňové právo nemůže být zcela rigidní a musí reagovat na ekonomickou situaci, například v souvislosti s hospodářskými krizemi. Řešením pro oblast daně z příjmu může být zcela nová právní úprava, který by mohla popsané nedostatky vyřešit, bohužel její příprava je evergreenem českých vlád a rozumný návrh se zatím stále nepodařilo připravit. Naopak ale mohu ocenit některé změny zákona o dani z příjmu v posledních letech, které jdou podle mého názoru správným směrem. Jednou z pozitivních změn bylo třeba zrušení tzv. „superhrubé mzdy“, kdy byly do základu daně u příjmů ze závislé činnosti nesmyslně zahrnovány pojistná placená zaměstnavatelem, což zbytečně komplikovalo výpočet dílčího základu a šlo proti principu zdaňování skutečného příjmu. Pozitivum bylo také opuštění lineární sazby daně a návrat k sazbě progresivní, která více akcentuje přerozdělovací funkci daně z příjmu a podle mého názoru je také spravedlivější. Tuto funkci dříve částečně plnila dnes již zrušená tzv. „solidární daň“, která však dopadala jen na příjmy ze závislé a samostatné činnosti, proto je myslím současná klouzavě progresivní sazba lepším řešením a také zbytečně nekomplikuje výpočet daně. Dalším pozitivním trendem je zvyšování limitu pro uplatňování výdajů procentem z příjmu, což umožňuje využití tohoto institutu širšímu okruhu poplatníků. Ve srovnávaném Portugalsku

jde o velice oblíbený institut a podle mého názoru je vhodnější možné limity zvýšit a případně pak diskutovat o změně některých dalších parametrů tak aby byl tento institut spravedlivější a efektivnější. V daňovém balíčku pro rok 2023, který se právě nachází v závěrečné fázi legislativního procesu. se s dalším zvyšováním limitu pro paušální výdaje či modifikací tohoto institutu nepočítá. Zákodárce se pro usnadnění administrativní zátěže spojené s přiznáváním daně v současnosti zaměřuje spíše na institut paušální daně, kdy v rámci zmíněného balíčku má být tento institut v zákoně o daních z příjmů poměrně významně modifikován. O této změně je pojednáno v této práci a zde jen shrnu, že jde o zvýšení limitu příjmů pro vstup do paušálního režimu. S tímto režimem je spojena možnost platit daň v pevné výši stanovené zákonem, a to ve formě jediné platby společně se zdravotním a důchodovým pojistným. Výše této platby však podle novely nebude jednotná, ale diverzifikovaná do třech možných pásem v závislosti na příjmech poplatníka. Celkově si myslím si, že novela jde správným směrem a bude zajímavé nejméně za rok posoudit nakolik se placení paušální daně mezi OSVČ prosadí.

V kontextu s ostatními srovnávanými úpravami lze říct, že v české právní úpravě absentuje větší zakotvení podpory a úlev začínajícím OSVČ nebo podnikajícím osobám nižšího věku. To je dobré pro zmenšení bariéry, která může některým osobám bránit ke vstupu do této činnosti. Dalším argumentem je šetření vstupních nákladů, což umožňuje těmto osobám více své podnikání rozvinout, což se v budoucnu může státu vrátit na výši vybrané daně.

Co se týče samotných cílů práce, myslím, že stanovených cílů se mi v této práci podařilo dosáhnout, kdy s přihlédnutím k délce a možnostem této práce jsem se u srovnávaných úprav zaměřil na některé klíčové instituty zdanění příjmu ze samostatné činnosti. Dále jsem na základě inspirace zahraničními úpravami představil některá relevantní řešení, která by podle mého názoru mohla být přínosná pro českou právní úpravu. Jde například o společné zdanění manželů, dodatečné platby na veřejná pojistná u vztahů na pomezí závislé a nezávislé činnosti nebo o rozšíření výčtu osob, které se považují za daňové rezidenty. Téma je to však rozsáhlé a některé aspekty zdanění by mohly být podrobeny hlubší analýze, například problematika zdanění nerezidentů nebo prokazování nákladů u samostatní činnosti. To lze však spíše v rámci jiné, úžeji zaměřené práce.

## Seznam použitých zkratek

CIRS – Portugalský zákon o dani z příjmu fyzických osob

ČR – Česká republika

DPFO – Daň z příjmu fyzických osob

DPPO – Daň z příjmu právnických osob

EU – Evropská unie

EUR – Euro

FO – Fyzická osoba

Kč – Koruna česká

OSVČ – Osoba samostatně výdělečně činná

PLN – Polský zlotý

PO – Právnická osoba

UPDOF – Polský zákon o dani z příjmu fyzických osob

ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., Zákon České národní rady o daních z příjmů.

## Seznam použitých zdrojů

### 1. Seznam použité literatury

1. ALVARADO, Mery, et al., ed. *European Tax Handbook 2021*. 32nd ed. Amsterdam: IBFD, 2021, 1340 s. ISBN: 978-90-8722-690-9.
2. BAKEŠ, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upravené vydání Praha: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice, 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
3. HRUBÁ SMRŽOVÁ, P. a kol. *Daňové právo de lege lata*. 3. vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2022, 150 s. ISBN 978-80-7380-881-5.
4. HRUBÁ SMRŽOVÁ, P; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020, 494 s. ISBN 978-80-7380-796-2.
5. KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.
6. KOLDINSKÁ, Kristina a Petr TRÖSTER. *Právo sociálního zabezpečení*. 7., podstatně přepracované vydání. V Praze: C.H. Beck, 2018, 289 s. ISBN 978-80-7400-692-0.
7. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.
8. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání, Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, 336 s. ISBN: 978-80-7478-627-3.
9. PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 644 s. ISBN 978-80-7357-698-1.
10. PELC, V. *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2021, 664 s. ISBN 978-80-7400-833-7.
11. SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Přeložil Vladimír IRGL, přeložil Alena JINDROVÁ, přeložil Josef PYTELKA, přeložil Sergej TRYML. Praha: Liberální institut, 2016, 1040 s. ISBN 978-80-86389-60-8.
12. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný*

*konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru.*  
7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

13. THURONYI, V., Brooks, K., Kolozs, B., *Comparative Tax Law*. second edition, United Kingdom: Kluwer Law International B.V., 2016, 338 s. ISBN 978-90-4116-719-4.
14. VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Praha: Wolters Kluwer, 2013, 428 s. ISBN 978-80-7478-388-3.
15. VYCHOPENĚ, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2021*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 580. ISBN 978-80-7676-084-4.
16. VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně: zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR: zaměstnání, podnikání, příjmy členů statutárních orgánů, pronájem, kapitálové příjmy, ostatní příjmy, sociální zabezpečení v EU*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022, 296 s. ISBN 978-80-7676-126-1.

## 2. Seznam použitých internetových zdrojů

1. Blacklisted jurisdictions | Tax guide 2021 | PwC Portugal. *PwC Portugal: auditoria, consultoria e fiscalidade* [online]. Copyright © [cit. 17.11.2022]. Dostupné z: <https://www.pwc.pt/en/pwcinformisco/tax-guide/2021/blacklisted-jurisdictions.html>
2. Článek z webu ČT. Spor o „monacké“ daně: Kvitové se zastal ministr i sdružení. *Česká televize* [online]. 2014 [cit. 27. 11. 2022]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/domaci/1026057-spor-o-monacke-dane-kvitove-se-zastal-ministr-i-sdruzeni>.  
Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0475ca41-en/index.html?itemId=/content/component/0475ca41-en#section-d1e186019>.
3. Fiskální a distribuční dopady zrušení zdaňování superhrubé mzdy. *ÚŘAD NÁRODNÍ ROZPOČTOVÉ RADY*. [online]. 2020 [cit. 17.10.2022]. Dostupné z: <https://unrr.cz/wp-content/uploads/2020/11/Informa%C4%8Dn%C3%AD-studie-Fisk%C3%A1ln%C3%AD-a-distribu%C4%8Dn%C3%AD-dopady-zru%C5%A1en%C3%AD->
4. Generální úřad práce Portugalska. *DGAEP – Direção-Geral da Administração e do Emprego Público* [online]. [cit.23.11.2022] Dostupné z: <https://www.dgaep.gov.pt/index.cfm?OBJID=3E74CF19-DA87-4B8F-81E2-51E064>.
5. GOLLA, Petr, Jak fungovalo společné zdanění manželů? Kdo by platil méně na dani z příjmu v roce 2022?. *Finance.cz - daně, banky, kalkulačky, spoření, kurzy měn* [online]. Copyright © 1997 [cit. 02.12.2022]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/542831-jak-fungovalo-spolecne-zdaneni-manzelu-v-roce-2022/>.
6. Guide to Healthcare in Portugal: Portuguese Healthcare - *Portugal.com - #1 Guide to Portugal* [online]. Copyright © 2022 Portugal.com [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://www.portugal.com/moving-to-portugal/guide-to-healthcare-in-portugal/>.
7. Health Management and Leadership Portal | *HealthManagement.org* [online]. Copyright © 2022 All rights reserved. [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://healthmanagement.org/c/icu/issuearticle/an-overview-of-the-healthcare-system-in-portugal>.



8. History of Portugal. *Wikipedia*. [online]. [cit.1.11.2022]. Dostupné z: [https://en.wikipedia.org/wiki/History\\_of\\_Portugal?oldid=910313495#The\\_Third\\_Republic\\_\(1974%E2%80%93\)](https://en.wikipedia.org/wiki/History_of_Portugal?oldid=910313495#The_Third_Republic_(1974%E2%80%93)).  
<https://www.segsocial.pt/documents/10152/14965/1009+Trabalhador+independent+--+novo+regime+--+English.pdf/b1b34769-b93f-476f-85cf-aaf4244ec6b1>.
9. Changes in the Polish act on health care services | getsix. Accounting, taxes, HR and payroll outsourcing in Poland | *getsix* [online]. Copyright © 2007 [cit. 24.11.2022]. Dostupné z: <https://getsix.eu/getsix-blog/accounting-hr-payroll-tax-and-legal-alerts-poland/human-resources-payroll-employment-law-in-poland/polish-deal-changes-in-the-polish-act-on-health-care-services-financed-from-public-funds/>
10. IRS: até quando é que os filhos são considerados dependentes?. *Associação Mutualista Montepio* [online]. Copyright © 2022 [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://www.montepio.org/ei/pessoal/impostos/irs-filhos-sao-considerados-dependentes/>.
11. Jak postupovat a kolik platit v dalších letech činnosti. *VZP ČR* [online]. Copyright © 2022 VZP ČR [cit.15.11.2022]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/platci/informace/osvc/vymerovaci-zaklad-a-vypocet-pojistneho/jak-postupovat-a-kolik-platit-v-dalsich-letech-cinnosti>.
12. Nová studie ÚNRR vyčísluje dopady zrušení superhrubé mzdy při sazbách 15 a 23 %. Kromě výpadku příjmů by došlo i ke snížení progresivity a nárůstu nerovnosti. *ÚŘAD NÁRODNÍ ROZPOČTOVÉ RADY* [online]. 2020 [cit. 17.10.2022]. Dostupné z: <https://unrr.cz/nova-studie-unrr-vycisluje-dopady-zruseni-superhrube-mzdy-pri-sazbach-15-a-23-krome-vypadku-prijmu-by-doslo-i-ke-snizeni-progresivity-a-narustu-nerovnosti/>.
13. Obecné informace | Paušální daň | Daň z příjmů |. *Finanční správa* [online]. [cit. 26.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan/obecne-informace>.
14. Payment of social contributions. *SEGURANÇA SOCIAL* [online]. 2022-03-03 [cit. 24.11.2022]. Dostupné z: <https://www.en.seg-social.pt/payment-of-social-contributions-rights-duties-and-penalties>.
15. Payment of social contributions. *SEGURANÇA SOCIAL* [online].2022-03-03 [cit.24.11.2022]. Dostupné z: <https://www.en.seg-social.pt/payment-of-social-contributions-rights-duties-and-penalties>.

16. Payment of ZUS contributions. *Webové stránky Polské vlády*. [online]. [cit. 9. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.biznes.gov.pl/en/firma/taxes-and-insurance-in-poland/social-insurance/settlement-with-the-social-insurance-institution-zus-payment-of-contributions-and-submission-of-declarations/payment-of-zus-contributions>.
17. Poland – Individual – Deductions. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 4.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/deductions>.
18. Poland – Individual – Income determination. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 4.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/income-determination>.
19. Poland – Individual – Other tax credits and incentives. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 6.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/other-tax-credits-and-incentives>.
20. *Portal Gov.pl* [online]. [cit. 9.11.2022]. Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/premier/rozporzadzenie-w-sprawie-wysokosci-minimalnego-wynagrodzenia-za-prace-oraz-wysokosci-minimalnej-stawki-godzinowej-w-2023-r>. Poland – Individual – Other taxes. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 24.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/individual/other-taxes>.
21. Portugal – Individual - Other tax credits and incentives. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/portugal/individual/other-tax-credits-and-incentives>
22. Portugal – Individual - Other taxes. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/portugal/individual/other-taxes>.
23. Portugal – Individual – Other taxes. *Worldwide Tax Summaries Online* [online]. Copyright © [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/portugal/individual/other-taxes>.
24. Portugal's Healthcare System – 12th Best in the World. *Portugal Property* [online]. Copyright © 2022 BHH Affiliates, LLC. [cit. 25.11.2022]. Dostupné z: <https://www.portugalproperty.com/news-blog/portugals-healthcare-system-12th-best-in-the-world>.

25. Poslanci schválili úplné zrušení EET. Vrátili jste nás do devadesátek, míní Schillerová. *Česká televize* [online]. 2022 [cit. 26.11.2022]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/domaci/3546204-zive-snemovna-bude-schvalovat-uplne-zruseni-elektronicke-evidence-trzeb>.
26. Practical guide – New scheme for self-employed persons. *Instituto da Segurança Social, I.P* [online]. 2022-01-04 [cit.23.11.2022]. Dokument PDF. s.17-18. Dostupné z:
27. Practical guide – New scheme for self-employed persons. *Instituto da Segurança Social, I.P* [online]. 2022-01-04 [cit.23.11.2022]. Dokument PDF. s.19. Dostupné z: <https://www.seg-social.pt/documents/10152/14965/1009+Trabalhador+independente+-+novo+regime+-+English.pdf/b1b34769-b93f-476f-85cf-aaf4244ec6b1>.
28. Składki ZUS 2022. Składki ZUS – Aktualne i historyczne. *Zakład Ubezpieczeń Społecznych* [online]. Copyright © [cit. 24.11.2022]. Dostupné z: <https://zus.pox.pl/skladki-zus-2022.htm>.
29. Solidarity Fund for Persons with Disabilities – Ministry of Family and Social Policy - Gov.pl website. *Portal Gov.pl* [online]. [cit.5.11.2022] Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/family/solidarity-fund-for-persons-with-disabilities>.
30. Tax-Free Countries 2022. 2022 World Population by Country. *World Population Review* [online]. Copyright © 2022 [cit. 17.10.2022]. Dostupné z: <https://worldpopulationreview.com/country-rankings/tax-free-countries>.
31. Taxing wages – Portugal, *OECD Library* [online]. 2021 [cit.24.11.2022].
32. Top personal income tax rates in Europe. *Tax Foundation* [online] 2022 [cit.30.11.2022]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/top-personal-income-tax-rates-europe-2022/>.
33. ÚŘAD SOCIÁLNÍHO POJIŠTĚNÍ POLSKA. Informace o výši pojistného na sociální zabezpečení v roce 2022. *Zakład Ubezpieczeń Społecznych* [online]. 2022 [cit. 9. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.zus.pl/-/informacja-o-wysokosci-skladek-na-ubezpieczenia-spoleczne-w-2022-r->
34. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. *Wikipedia, wolna encyklopedia*. [online]. [cit.2.11.2022]. Dostupné z: [https://pl.wikipedia.org/wiki/Ustawa\\_o\\_podatku\\_dochodowym\\_od\\_os%C3%B3b\\_fizycznych](https://pl.wikipedia.org/wiki/Ustawa_o_podatku_dochodowym_od_os%C3%B3b_fizycznych)

35. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. *Internetowy System Aktów Prawnych* [online]. Copyright © 2009 [cit. 4.11.2022]. Dostupné z: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19910800350>.
36. Webový portál polské vlády pro podnikatele. Relief for starting a business, reduced or standard contributions. What kind of ZUS with regard to economic activity?. *GOV.PL* [online]. [cit.9.11.2022] Dostupné z: <https://www.biznes.gov.pl/en/firma/taxes-and-insurance-in-poland/social-insurance/settlement-with-the-social-insurance-institution-zus-payment-of-contributions-and-submission-of-declarations/relief-for-starting-a-business-reduced-or-standard-contributions-what-kind-of-zus-with-regard-to-economic-activity>.
37. Zálógy na pojistné na důchodové pojištění. *Česká správa sociálního zabezpečení* [online]. Copyright © [cit.05.12.2022]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/web/cz/zalohy-na-pojistne-na-duchodove-pojisteni>.
38. Změna výše minimálních záloh OSVČ v roce 2022. *Česká správa sociálního zabezpečení* [online]. Copyright © [cit.04.12.2022]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/web/cz/zmena-vyse-minimalnich-zaloh-osvc-v-roce-2022>.

### 3. Seznam použitých právních předpisů

1. Usnesení č. 2/1993 Sb., Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky.
2. Zákon č. 89/2012., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
3. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
4. Zákon č. 586/1992 Sb., Zákon České národní rady o daních z příjmů.
5. Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.
6. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).
7. Zákon. č. 252/1997 Sb., o zemědělství.
8. Zákon. č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích
9. Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

10. Nařízení vlády č. 356/2021 Sb., o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2020, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2020, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2022 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2022 a o zvýšení důchodů v roce 2022.
11. Senátní tisk č. 8, návrh zákona, 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.
12. Ústava Polské republiky ze dne 2.4. 1997, V anglickém znění dostupné z: <https://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/angielski/konse.htm>.
13. Polský zákon o dani z příjmu fyzických osob ze dne 26. července 1991, Dostupné z: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19910800350/U/D19910350Lj.pdf>.
14. Ústava Portugalské republiky ze dne 25. dubna 1974, V anglickém znění dostupné z: [https://www.constituteproject.org/constitution/Portugal\\_2005.pdf](https://www.constituteproject.org/constitution/Portugal_2005.pdf).
15. Portugalský zákon o dani z příjmu fyzických osob ze dne 30. listopadu 1988 Dostupný z: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/cirs\\_rep/Pages/codigo-do-irs-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/codigo-do-irs-indice.aspx).

#### **4. Seznam použité judikatury**

1. Rozsudek Nejvyššího soudu, ze dne 11.04.2018 31, sp. zn. Cdo 4831/2017.
2. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, sp. Zn. 9 Afs 231/2016–50.
3. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, sp. zn. 1 Afs 190/2021.

#### **5. Seznam ostatních zdrojů**

1. ZEJDOVÁ, Jana. *Vývoj právní regulace zdanění příjmu fyzických osob od roku 1993*. [online]. Brno, 2018 [cit. 25.10.2022]. Diplomová práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity. JUDr. Dana Šramková, Ph.D.,

- MBA. Dostupné z:  
[https://is.muni.cz/th/mptep/Diplomova\\_prace\\_Jana\\_Zejdova\\_final.pdf](https://is.muni.cz/th/mptep/Diplomova_prace_Jana_Zejdova_final.pdf).
2. BOHÁČ, Radim. Příjmové daně – jeden nebo dva zákony. [online]. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Česká republika 2017 [cit.27.11.2022]. Dostupné z:  
<http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/dny-prava-2016/prispevek-bohac-dny-prava-2016-2017-01-12>.
3. SWING GREENE, Dennis. *euroFINESCO eBook n° 2 - Freelancers in Portugal* [online]. euroFINESCOs.a, 2018 [cit. 18.11.2022]. Dostupné z:  
<https://www.eurofinesco.com/?mdocs-file=1502>.

## **Seznam uvedených tabulek a obrázků**

Tabulka 5 Skladba předpokládaných příjmů státního rozpočtu pro rok 2022

Tabulka 6 Přehled částí zákona o dani z příjmu

Tabulka 7 Uplatňování vynaložených výdajů procentem z příjmu

Tabulka 8 Sazba daně v České republice

Tabulka 5 Minimální výše záloh na zdravotní a důchodové pojištění pro OSVČ

Tabulka 6 Sazba daně v Polsku

Tabulka 7 Přehled plateb na sociální zabezpečení a výše jejich sazby

Tabulka 8 Základ daně z příjmu v Portugalsku

Tabulka 9 Sazba daně v Portugalsku

Tabulka 10 Srovnání výše zdanění manželu při daňovém priznání podávaném samostatně nebo společně

Obrázek 3 Předmět daně z příjmu

Obrázek 4 Členění právní úpravy osvobození z daně příjmu v ZDP

## Abstrakt

**Název práce:** Zdanění samostatné činnosti (srovnání právní úpravy v ČR a ve vybraných zemích EU).

Tato práce si klade za cíl shrnout a srovnat zdanění osob provozující samostatnou činnost v České republice a v dalších vybraných státech Evropské unie. Těmito státy jsou Polsko a Portugalsko. Analýza více právních úprav přináší k této problematice širší nadhled a je dále využita k úvaze de lege ferenda o podobě právní úpravy zdanění samostatné činnosti v České republice. Práce zároveň pro tuto právní úpravu předkládá některá navrhovaná řešení.

Práce je rozdělena na úvod, čtyři části zabývající se samotnými cíli práce a závěr.

V úvodu jsou vymezeny cíle práce a stanoveny metody, pomocí kterých je dosahováno těchto cílů. První část předkládá obecné vymezení daně, dále popisuje její funkce a principy na kterých by právní úprava daně měla stát. Dále obsahuje popis daňové soustavy a poskytuje vymezení některých konstrukčních prvků daně o kterých je v dalších částech práce pojednáváno.

Ve druhé části je analyzována problematika zdanění samostatné činnosti v České republice, a to postupně pomocí rozboru subjektů, předmětu, základu daně a dalších jednotlivých prvků potřebných pro stanovení výše této daně.

Třetí část je rozdělena do dvou kapitol zabývající se právní pravou zdanění samostatné činnosti v Portugalsku a Polsku. Tyto státy jsou vybrány na základě různých kritérií. Jedním z nich je absence zpracování dané problematiky těchto zemí v obdobných pracích v českém prostředí, což může k danému tématu přinést nové poznatky.

Poslední čtvrtá část se zaměřuje na srovnání popisovaných úprav a předkládá v rámci úvahy de lege ferenda některá navrhovaná řešení pro českou právní úpravu zdanění příjmu ze samostatné činnosti. V závěru práce je pak hodnocena úroveň této právní úpravy a také hodnoceno dosažení vytyčených cílů práce.



## **Abstract**

**Name of the thesis:** Self-employment taxation (comparison of legislation in Czech Republic and selected countries within EU).

Main goal of this work is to gather and compare taxation of self employed people in Czech Republic and other selected countries within European Union. These selected countries include Poland and Portugal. Analysis of more legislations brings wider perspective to the topic and it is being utilized in de lege ferend reasoning about form of self-employment taxation in Czech Republic. Part of this work is also to recommend adjustments for mentioned legislation.

The work is divided into introduction, four parts describing goals of work and conclusion. Introduction contains goals and is setting up methods, which help to achieve these goals. First part is about general tax definition, then it describes it's functions and principles on which the legislation should be build on. It also contains description of legislative system and define some core elements, which are described in the next part.

Second part analyzes problem of self-employment taxation in Czech Republic, continuously thanks to analysis of subjects, objects, tax base and other individual elements, which are needed for defining the amount of tax.

Third part is divided into two segments describing legal truth of self-employment taxation in Portugal and Poland. These countries were selected based on different criteria. One of these criteria is absence of elaboration of mentioned problems in Portugal and Poland in similar jobs in Czech Republic, which could lead to new ideas in this topic.

Final fourth part is focused on comparison of described legislations and offers some suggested solutions in terms of de lege ferenda for czech self-employed tax legislation. The conclusion then evaluates the level of this legal adjustment as well as evaluation if the goals of this work were fulfilled.

## **Klíčová slova**

Daň z příjmu fyzických osob

Zdanění příjmu ze samostatné činnosti

Daně a podnikání

## **Keywords**

Personal income tax

Self-employment taxation

Business income taxation