2.1.2 Příjmy ze samostatné činnosti

Příjmy ze samostatné činnosti vymezuje § 7 odst. 1 a 2 ZDP. Rozdělení těchto činností je poměrně důležité, neboť pro určení ZD mohou vykazovat **určitá specifika** jako např.:

- **Stanovení daňového základu paušální částkou podle § 7a ZDP** – stanovit daň paušální částkou lze totiž jen pro příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) ZDP, tj. ze zemědělství, lesního a vodního hospodářství, ze živnosti a z jiného podnikání podle zvláštních právních předpisů.
- **Rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osoby dle § 13 ZDP** – lze rozdělit všechny příjmy a výdaje, kromě příjmů a výdajů z podílů na v. o. s. a podílu u komplementáře na k. s.
- **Rozdílná možnost uplatnění výdajů procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP**.
- **Příjmy autorů** – příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisu, rozhlasu a televize plynoucí ze zdrojů na území ČR jsou SZD pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36 ZDP) za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 10 000 Kč (viz § 7 odst. 6 ZDP).

■ **Příklad č. 14**

Pan Novák, soukromý zemědělec, napsal během roku 2017 dva odborné příspěvky do odborného zemědělského časopisu, za něž získal následující honoráře:

1. *Za první příspěvek (článek) mu byl přiznán honorář v hrubé výši 6 000 Kč, a to v měsíci červnu.*
2. *Za druhý příspěvek (článek) mu byl přiznán honorář v hrubé výši 11 000 Kč, a to v měsíci září.*

□ **Řešení**

ad 1. Plátce daně, vydavatel časopisu, odvede tzv. srážkovou daň 15 % ze SZD 6 000 Kč, tj. ve výši 900 Kč, a vyplatí panu Novákovi čistou výši honoráře ve výši 5 100 Kč.
ad 2. Vydavatel časopisu již nemá povinnost srážet a odvádět tzv. srážkovou daň 15 % ze SZD, honorář je panu Novákovi vyplacen v hrubé výši 11 000 Kč, přičemž pan Novák je povinen jej zahrnout do DZD dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

Za příjmy ze **samostatné činnosti** se tedy považují (§ 7 odst. 1 ZDP):

- příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství (není živností),
- příjmy ze živnostenského podnikání – jedná se o příjmy dosahované na základě činnosti registrované podle zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon"),
- příjmy z jiného podnikání (není živností jako takovou, jedná se o činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, jako např. o činnost daňových poradců, auditorů, advokátů, lékařů, ale také o činnost znalců, tlumočníků, insolvenčních správců atp., dále sem patří i činnosti správce svěřenského fondu, likvidačního správce a správce pozůstalosti),
- podíly společníků v. o. s. a komplementářů k. s. na zisku.

Mezi příjmy ze **samostatné činnosti**, pokud nepatří do příjmů výše uvedených a do příjmů dle § 6 ZDP, se dále řadí (§ 7 odst. 2 ZDP):

- příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem (např. příjmy herců, zpěváků, hudebníků, autorů, spisovatelů, vynálezců),
- příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku,
- příjem z výkonu nezávislého povolání (např. příjmy architektů, likvidátorů).

Obecně jsou všechny příjmy zdanitelné. Předmětem daně nejsou pouze ty, které jsou uvedeny v § 3 ZDP, a osvobození podléhají také jenom ty, které jsou vymezeny v § 4 a 4a ZDP.

2.1.2.1 Stanovení obecného základu daně

Základem daně (ZD) jsou příjmy ze samostatné činnosti, přičemž tyto příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení **s výjimkou příjmů z v. o. s.** a **k. s.** Poplatník samozřejmě může uplatnit ke svým příjmům **skutečné výdaje** (pokud vede daňovou evidenci anebo účetnictví), anebo výdaje v paušální výši.

Pro zjištění ZD se také použijí ustanovení § 23 až 33 ZDP, tzn. že je třeba testovat, zda jsou jednotlivé výdaje uplatněné v prokázané výši daňově účinné atp. Problematice daňové uznatelnosti jednotlivých výdajů se podrobněji věnuje kapitola 5.

2.1.2.2 Evidence nezbytná pro zjištění základu daně

Pro zjištění ZD může poplatník vycházet z několika typů evidence. Základ daně lze v podstatě zjistit:

- z kompletního **účetnictví** vedeného podle zákona o účetnictví,
- z **daňové evidence** vedené podle § 7b ZDP a ze mzdové evidence dle § 38j ZDP,
- ze **záznamů o příjmech** podle § 7 odst. 8 ZDP v případě, že poplatník uplatňuje paušální výdaje (výdaje procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP), a ze mzdové evidence dle § 38j ZDP.

2.1.2.3 Podmínky vedení účetnictví u fyzických osob

Poplatník, který vede účetnictví, v podstatě vychází pro zjištění ZD z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), přičemž zohledňuje věcnou a časovou souvislost výnosů a nákladů v daném zdaňovacím období. Po úpravě výsledku hospodaření o položky zvyšující a snižující výsledek hospodaření zjistí ZD. Poplatník, který vede účetnictví, uplatňuje většinou výdaje v prokázané výši. Nicméně zákon o daních z příjmů mu nebrání v tom, aby mohl v daném případě uplatnit výdaje procentem z příjmů. Pak by samozřejmě měl pro stanovení ZD vycházet z příjmů, a nikoliv z výnosů.

Pro úplnost dodejme, že **účetnictví vedou** podle zákona o účetnictví zejména následující účetní jednotky:

- Fyzické osoby, které jsou jako **podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku**, resp. dnes ve veřejném rejstříku. Obecně jsou to podnikatelé, kteří mají bydliště v ČR a požádají o zápis – viz § 42 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob – účetnictví je vedeno ode dne zápisu do obchodního rejstříku až do dne výmazu z obchodního rejstříku.
- Ostatní FO, které jsou **podnikateli,[70] pokud jejich obrat** podle zákona o DPH (včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu)

[70] **Podnikatelem** dle § 420 a 421 NOZ je osoba, která má k podnikání živnostenské či jiné oprávnění podle jiného zákona. To znamená, že se jedná o osobu, která samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Tedy **účetní jednotkou** (tj. podnikatelem) **nebudou např. FO**, které dosahují příjmů na základě autorského práva, dále které vykonávají nezávislé povolání, jež není živností ani podnikáním podle jiného právního předpisu (tj. sportovci, umělci). Tyto osoby nepovažuje nový občanský zákoník za podnikatele, což znamená, že tedy obvykle povedou daňovou evidenci (bez ohledu na výši jejich obratu), pokud se nerozhodnou vést účetnictví dobrovolně, případně se dobrovolně nezapíší do obchodního (veřejného) rejstříku, kdy je pak povinnost vést účetnictví dána právě evidencí FO v obchodním rejstříku.

v rámci jejich podnikatelské činnosti **přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč** – tyto osoby jsou pak povinny vést účetnictví od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se staly účetní jednotkou, až do posledního dne účetního období, ve kterém přestaly být účetní jednotkou.

- Ostatní FO, které **vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí**, jsou povinny vést účetnictví od prvního dne účetního období následujícího po období, ve kterém se rozhodly vést účetnictví, nerozhodnou-li se vést účetnictví ode dne zahájení podnikání, a to až do dne ukončení výdělečné činnosti, anebo do posledního dne účetního období, ve kterém se rozhodly ukončit vedení účetnictví.
- Dále ostatní FO, které jsou **podnikateli a jsou společníky** (dříve člen sdružení) **sdruženými ve společnosti** (dříve sdružení), **pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je účetní jednotkou**.
- Ostatní FO, kterým **povinnost vést účetnictví ukládají zvláštní právní předpisy**.

Účetnictví pak vede účetní jednotka minimálně po dobu 5 let po sobě jdoucích účetních období dle § 4 odst. 7 zákona o účetnictví (s výjimkou ukončení podnikatelské činnosti). V mnoha případech není dobrovolné vedení účetnictví u FO obvyklé, jelikož je s ním spojena vyšší administrativa. Proto v mnoha případech vedou účetnictví většinou až na základě povinnosti vycházející ze zákona o účetnictví, resp. z jiného právního předpisu. Na druhou stranu může být pro poplatníka vedení účetnictví přehlednější než vedení daňové evidence.

Poplatník je samozřejmě povinen účetní záznamy archivovat. Dle zákona o účetnictví se závěrka a výroční zpráva uchovává 10 let, ostatní účetní záznamy minimálně 5 let. Mzdové listy a mzdové účetnictví o údajích pro účely důchodového pojištění je potřeba uchovávat minimálně 30 let, 3 roky pak postačí stejnopisy evidenčních listů důchodového pojištění, jak vyplývá ze zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů. Účetní záznamy pro účely nemocenského pojištění se obvykle archivují 10 let, jak stanovuje zákon č. 278/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Pokud je poplatník plátcem daně z přidané hodnoty, musí uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let (vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a daňového řádu).

■ **Příklad č. 15**

Podnikatel – FO podniká ve stavebnictví na základě živnostenského oprávnění a dosud vede daňovou evidenci. Za rok 2016 dosáhl obratu podle zákona o DPH 25 020 000 Kč.

□ **Řešení**

Fyzická osoba je dle občanského zákoníku považována za podnikatele. Dále byl překročen obrat pro to, aby se subjekt stal účetní jednotkou podle zákona o účetnictví. Postup je následující:

– *účetní jednotkou se subjekt stává od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 – v tomto období vede ještě daňovou evidenci,*
– *povinnost vést účetnictví nastává od 1. 1. 2018 (minimálně po dobu 5 let).*

2.1.2.4 Podmínky vedení daňové evidence u fyzických osob

Daňová evidence je jednoduchá a po metodické stránce administrativně nenáročná. Jejím účelem je zjištění ZD z příjmů a podání přehledu o stavu a pohybu majetku podnikatele. Daňová evidence totiž zachycuje peněžní toky (příjmy a výdaje), které bezprostředně souvisejí s podnikáním, a stav majetku a dluhů na konci zdaňovacího období. Přičemž pro vymezení složek majetku a jejich oceňování se vychází ze zákona o účetnictví a dalších souvisejících předpisů.

V daňové evidenci se hmotný majetek oceňuje podle § 29 ZDP, pohledávky podle § 5 ZDP, dluhy se oceňují při vzniku jmenovitou hodnotou, při převzetí pořizovací cenou, peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich jmenovitými hodnotami. Ostatní majetek se oceňuje podle účetních předpisů, a to:

- pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně,
- vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo
- cenou určenou podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí u majetku nabytého bezúplatně.

Zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví ZD, resp. rozdíl mezi příjmy a výdaji.