

# **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 24. 9. 2021**

## **Daň z příjmů**

### **584/19.05.21 Některé nejasné otázky ohledně nové metody paušální daně**

Předkládá: RNDr. Petr Beránek daňový poradce, č. osv. 803

Se zavedením nové koncepce paušálního režimu a dani rovné paušální dani (dále jen „zdanění paušální daní“) od zdaňovacího období roku 2021 zavádí zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) i povinnosti úprav základu daně ve zdaňovacích obdobích, kdy se střídá zdanění paušální daní se stanovením daňové povinnosti jiným způsobem (dále jen „přechod na paušální daň“ nebo „přechod z paušální daně“). Přitom výše uvedené stanovení daňové povinnosti jiným způsobem může být úpravou hospodářského výsledku z podvojného účetnictví poplatníka (dále jen „z účetnictví“) z rozdílu mezi příjmy a skutečnými výdaji (dále jen „z daňové evidence“) nebo dle § 7 odst. 7 ZDP (dále jen „uplatněním paušálních výdajů“).

Poplatníkem budeme vždy rozumět poplatníka, který se přihlásil k režimu paušální daně.

K přechodu na paušální daň nepostačuje pouze vstup poplatníka do režimu paušální daně, ale dochází k němu až naplněním určitých zákonem stanovených podmínek (dále jen „potřebných podmínek paušální daně“). Obdobně i v dalších letech režimu paušální daně mohou být období, kdy poplatník nebude zdaněn paušální dani, ale výše daňové povinnosti bude stanovena jinak, a to často aniž by poplatník opustil paušální režim.

O skutečnosti, zda bude uplatněna paušální daň či jiný způsob zdanění, se tedy poplatník dozví až v průběhu období, někdy až po jeho ukončení.

Přitom ZDP dává v některých případech za povinnost upravit hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji v předchozím období (dále jen „provést potřebné úpravy“) obdobně jako například při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje (viz § 23 odst. 8 autorem potvrzena část textu týkající se přechodu na a z paušální daně):

*„Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, ukončení nájmu nebo zahájení likvidace, se upraví*

*a) u poplatníků uvedených v § 17, kteří vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv<sup>22a)</sup> a opravných položek, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období, které nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace<sup>20)</sup>,*

*b) u poplatníků uvedených v § 2*

*1. pokud vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv<sup>22a)</sup> a opravných položek, záloh, které by byly zúčtovány prostřednictvím účtů nákladů a výnosů, pokud o částkách z daného titulu nebylo zároveň účtováno prostřednictvím dohadných účtů,*

výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období; avšak nájemné a úplata u finančního leasingu se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti a do ukončení nájmu,

2. pokud vedou daňovou evidenci, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv<sup>22a)</sup>; přitom úplata z finančního leasingu se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo do ukončení nájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z nájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši,

3. v případech, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 nebo podle § 9 odst. 4, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)].

Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9), a činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9) přerušeny. Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence nebo zahájení vedení záznamů o příjmech a výdajích nebo při přechodu ze zdaňovacího období, ve kterém jejich daň není rovna paušální dani, do zdaňovacího období, za které je jejich daň rovna paušální dani. Stejným způsobem postupuje osoba spravující pozůstalost při skončení řízení o pozůstalosti. Základ daně (dílní základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo; v tomto případě se na poplatníka hledí, jako by nebyl v prodlení, pokud podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo.

Při přechodu ze zdaňovacího období, ve kterém daň poplatníka není rovna paušální dani, do zdaňovacího období, za které je jeho daň rovna paušální dani, se základ daně upraví za zdaňovací období, ve kterém jeho daň není rovna paušální dani; v tomto případě se na poplatníka hledí, jako by nebyl v prodlení, pokud podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém je daň rovna paušální dani.

Při přechodu ze zdaňovacího období, za které je daň poplatníka rovna paušální dani, do zdaňovacího období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7, se základ daně upraví za zdaňovací období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y), o hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, a o cenu nespotřebovaných zásob; v případě přechodu na vedení daňové evidence se základ daně neupravuje.

V souvislosti s uvedeným textem mohou vznikat některé nejasnosti:

## **1. Přechod z paušálního režimu na paušální výdaje**

Dle posledního odstavce výše citovaného § 23 odst. 8 má poplatník, který přechází z paušální daně na paušální výdaje povinnost základ daně upravit o hodnotu (určitých) pohledávek, hodnotu (určitých) závazků a cenu nespotřebovaných zásob. Text zákona však neupřesňuje, zda o danou hodnotu či cenu základ daně zvyšovat, či snižovat.

### **1.1. Pohledávky**

Při přechodech z daňové evidence nebo paušálních výdajů na vedení účetnictví, se provádí úprava o hodnotu pohledávek rovněž. Důvodem této úpravy je skutečnost, že se jedná o částky, které by přechodem unikly zdanění, neboť v období vedení daňové evidence nebo uplatňování paušálních výdajů nebyly příjmem (a tudíž nebyly zdaněny) a v období vedení účetnictví by nebyly výnosem (a tudíž nevstoupily do základu daně). Je tedy zřejmé, že požadovanou úpravou je zvýšení základu daně o hodnotu pohledávek a docílení zdanění všech příjmů.

Při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje se provádí úprava o hodnotu pohledávek před provedením změny. Důvodem úpravy není skutečnost, že by bez úpravy neproběhlo zdanění některých částek, ale posun zdanění těchto částek do období, kdy jsou uplatněny i související skutečné výdaje (zamezení možnosti znovu k těmto částkám uplatnit paušální výdaje v následujícím roce inkasa). Daná úprava tedy znamená zvýšení základu daně o hodnotu pohledávek. V následujícím období se již částky znovu nezdaňují dle § 23 odst. 4. písm. d). Je zde tedy vyjádřena myšlenka zdaňovat příjmy v období, kdy byly činností poplatníka dosaženy nezávisle na tom, kdy byly inkasovány (neboli zavedení časové souvislosti pro poplatníka, který nevede účetnictví alespoň v okamžicích změny způsobu vykazování).

Při přechodu z účetnictví na daňovou evidenci, se v roce vedení účetnictví sníží základ daně o hodnotu pohledávek (Viz Příloha 2 bod 1. b). Důvodem je skutečnost, že by dané příjmy byly zdaňovány v obou obdobích – v období vedení účetnictví jako výnosy a v období daňové evidence jako příjem v podobě inkasa pohledávky. Zákonodárce mohl ponechat vyloučení na § 23 odst. 4 písm. d) – vyloučení částek již jednou zdaněných, ale speciální úpravou dosáhl toho, že se zdanění provede v období daňové evidence a nikoliv v období vedení účetnictví.

Z těchto tří příkladů je vidět, že povinnost upravit základ daně o hodnotu pohledávek může být zvýšením i snížením základu daně z důvodů právě jednoho zdanění dané částky, anebo z důvodů posunu zdanění do „logice více odpovídajícího období“.

Při přechodu z paušální daně na paušální výdaje budou pohledávky vzniklé, ale nezaplacené v období paušální daně (ve významné většině) uhrazeny v období uplatňování paušálních výdajů. Částky tedy vstoupí do základu daně v období paušálních výdajů jako příjem, (uplatní se k tomuto příjmu paušální výdaje) a budou zvyšovat základ daně. Následně (po ukončení zdaňovacího období v rámci úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji) by měl poplatník základ daně upravit o hodnotu pohledávek, které měl před rokem na začátku zdaňovacího období. Pokud by úpravou bylo myšleno zvýšení základu daně, objevili by se tyto částky v základu daně v tomto období podruhé (přesněji pouze ty, které byly v daném roce uhrazené, se objeví podruhé, dá se však předpokládat, že to bude významná většina). Jelikož by dle § 23 odst. 4 písm. d) docházelo ke zdanění stejné částky dvakrát, bude provedená úprava (v rozsahu pohledávek v daném roce zaplacených) vyloučena. V konečném efektu by tedy zvýšení proběhlo pouze o pohledávky z minulých období v daném období neuhrazené. Nelze předpokládat, že takový výklad byl úmyslem zákonodárce.

Pokud úpravou bylo myšleno snížení základu daně, pak by to interpretovalo pojetí, že v rámci paušální daně je zahrnuto zdanění poskytnutých plnění poplatníka v daném období nezávisle na tom, zda příjem inkasoval v daném období či v obdobích následujících, a proto budou v následujících obdobích ze základu daně vyňaty. Tedy stejný princip jako při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje – zavedení věcné a časové souvislosti zdanění.

#### **Návrh řešení:**

Úpravami o hodnotu pohledávek v poslední větě § 23 odst. 8 v období, kdy poplatník uplatňuje paušální výdaje po období, kdy uplatňoval paušální daň, je míněno snížení základu daně o hodnotu pohledávek splňující dané předpoklady.

#### **Stanovisko GFR:**

*S navrženým stanoviskem nelze souhlasit.*

*Smyslem úprav základu daně podle § 23 odst. 8 ZDP je, aby též z důvodu přechodu mezi různými daňovými režimy poplatníka byla eliminována negativní a nežádoucí daňová optimalizace, jejímž nástrojem by se tak stal v daném případě institut paušální daně, a to nejen v čase reálného přechodu mezi různými způsoby stanovení daňové povinnosti poplatníka, ale také z důvodu zneužití tohoto institutu do budoucna ve zdaňovacích obdobích následujících. Jde o vyloučení stavu, kdy vlivem přechodů mezi zdaňovacími obdobími s různým režimem zdanění by mohlo dojít k nezdanění některých složek majetku a dluhů nebo naopak k jejich opakovanému zahrnutí do zdanitelných příjmů a daňově uznatelných výdajů.*

*Jinými slovy, jak uvedl NSS ve svém rozhodnutí ze dne 5. 6. 2014, pod čj.: 9 Afs 78/2013 – 28 (viz bod 22) ke smyslu úprav podle § 23 odst. 8 ZDP, “mění-li poplatník způsob v uplatnění výdajů, měl by začínat „s čistým stolem“, což dopadá bezesporu též na povinnost úprav z důvodu přechodu mezi zdaňovacím obdobími, kdy je poplatníkovi stanovena daň ve výši paušální daně, a zdaňovacím obdobími, kdy poplatník využije postup podle § 7 odst. 7 ZDP”.*

ZDP v ustanovení § 23 odst. 8 požaduje provedení úprav základu daně mimo jiné při změně způsobu uplatnění výdajů (skutečné na %), při změně ve vedení povinných evidencí (DE nebo účetnictví) a dále též při změně způsobu stanovení daně (při přechodu ze zdaňovacího období, ve kterém daň není rovna paušální dani, do zdaňovacího období, za které je daň rovna paušální dani a naopak). Příslušné úpravy je vždy nutné provést podle § 23 odst. 8 písm. b) bodů 1, 2 nebo 3 ZDP v závislosti na tom, jakým způsobem stanovoval svou daň v prvním uvedeném zdaňovacím období.

Obecně je třeba konstatovat, že poplatník vstupem do paušálního režimu nerezignuje na své příjmy a výdaje, na majetek (pohledávky, zásoby aj.) a dluhy, neboť tyto mu nadále vznikají, pouze se pro dané zdaňovací období rozhodl pro jiný způsob stanovení daně – formou paušální daně.

GFŘ odkazuje na ustanovení § 23 odst. 8 ZDP, podle kterého je zákonem jednoznačně daná povinnost poplatníkovi, při přechodu ze zdaňovacího období, za které je daň poplatníka rovna paušální dani, do zdaňovacího období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP, **upravit základ daně za zdaňovací období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, o hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, a o cenu nespotřebovaných zásob.** Úpravy se vždy provádí o stavy příslušných položek k okamžiku přechodu z jednoho zdaňovacího období do druhého. Z povinnosti provádění těchto úprav tak vyplývá, že poplatník musí přesto, že mu zákon neukládá vedení takové evidence, zjistit skutečný stav pohledávek, dluhů a zásob k poslednímu dni zdaňovacího období, za které má daň rovnu paušální dani a po kterém přechází do zdaňovacího období, ve kterém daň určuje na základě účetnictví nebo využívá paušální výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP.

Zmíněné úpravy se vztahují k okamžiku přechodu, tj. **k 1. 1. příslušného roku**, i když jsou skutečně prováděny až při podání DAP (po skončení zdaňovacího období), protože v předchozím zdaňovacím období, kdy byl poplatník v paušálním režimu, nelze z důvodu absence základu daně úpravu provést. O hodnotu pohledávek se základ daně zvyšuje stejně jako v případě přechodu z daňové evidence na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP. Protože se úpravy provádějí k datu 1. 1., tak při úhradě takové pohledávky v průběhu zdaňovacího období uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP lze následně aplikovat § 23 odst. 4 písm. d) ZDP, podle kterého se do základu daně nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka, tj., tyto příjmy již nevstoupí do zdanitelných příjmů, ke kterým by potom poplatník uplatnil výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP.

Jak sám předkladatel uvádí, stejně se postupuje při přechodu z vedení daňové evidence na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, pouze se zmíněná úprava provádí v jiném zdaňovacím období.

V konkrétních, zákonem stanovených situacích se pohledávky vyloučí ze základu daně. Tato situace může podle Přílohy č. 2 k ZDP nastat při přechodu z vedení účetnictví na vedení daňové evidence, což nedopadá na výše uvedenou situaci.

## 1.2. Dluhy

Dluhy, které má poplatník v okamžiku přechodu na paušální výdaje, se při úhradě nestanou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť budou vynaloženy v období paušálních výdajů. Tudíž není nutné řešit, zda při přechodu budou zvyšovat či snižovat základ daně.

Otázkou je, zda zákonodárce neměl na mysli dluhy, které by byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud by poplatník vedl daňovou evidenci. Výše daňově uznatelných výdajů, která se od těchto dluhů odvíjí, žádným způsobem neovlivňuje výši daňové povinnosti ani v jednom z obou období. Základ daně bude v obou obdobích nezávislý na tom, zda dluhy související s náklady v roce uplatnění paušální daně byly uhrazeny ve stejném roce, nebo později v období uplatňování paušálních výdajů. Ani zvýšení základu daně o tyto dluhy, ani snížení nemá tedy charakter nápravy (nezamezuje dvojímu uplatnění výdajů, nezamezuje znevýhodnění v podobě nemožnosti si výdaje uplatnit, nezpůsobuje přesun výdajů z jednoho období do druhého). Není proto pravděpodobné, že by bylo úmyslem zákonodárce, aby tento posun v platbě ovlivnil základ daně v období uplatňování paušálních výdajů ať již jako snížení nebo zvýšení daňové povinnosti.

Při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje se provádí obdobná úprava. Tato úprava se provede v období, kdy poplatník uplatňuje skutečné výdaje dle § 24. Formulace „dluhy, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,“ v období, kdy poplatník vede daňovou evidenci, tedy postihuje výdaje uváděné v § 24. Při přechodu z paušální daně na paušální výdaje se úprava provádí v období, kdy poplatník uplatňuje paušální výdaje dle § 7 odst. 7. Formulace „dluhy, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,“ zahrnuje prázdnou množinu dluhů, protože zaplacení jakéhokoli dluhu/výdaje neumožňuje zahrnutí této částky do daňově uznatelných výdajů.

### Návrh řešení:

Úprava o hodnotu dluhů v poslední větě § 23 odst. 8 se na případ přechodu na paušální výdaje nevztahuje, neboť se nejedná o dluhy, které by mohly být výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

### Stanovisko GFŘ:

*Nesouhlas se stanoviskem. Viz bod 1.1.*

*Obdobně jako u bodu 1.1. GFŘ odkazuje na ustanovení § 23 odst. 8 ZDP, podle kterého je zákonem jednoznačně daná povinnost poplatníkovi, při přechodu ze zdaňovacího období, za které je daň poplatníka rovna paušální dani, do zdaňovacího období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP, **upravit základ daně za zdaňovací období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, o hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, a o cenu nespotřebovaných zásob.***

*Zmíněné úpravy se opět vztahují k okamžiku přechodu, tj. **k 1. 1. příslušného roku**, i když jsou skutečně prováděny až při podání DAP (po skončení zdaňovacího období),*

*protože v předchozím zdaňovacím období, kdy byl poplatník v paušálním režimu, nelze z důvodu absence základu daně úpravu provést. Při úhradě takového dluhu v průběhu zdaňovacího období uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, nelze takovou úhradu žádným způsobem promítnout do daňových výdajů a poplatník by takový výdaj nikdy nepromítnul při zjišťování základu daně, čímž by byl zkrácen na svých právech. Jak sám předkladatel uvádí, stejně se postupuje při přechodu z vedení daňové evidence na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, pouze se zmíněná úprava provádí v jiném zdaňovacím období.*

### **1.3. Cena zásob**

Pokud by poplatník pořídil zásoby materiálu pouze v takovém rozsahu, v jakém je potřeboval pro naplnění svých zakázek prodaných v roce uplatnění paušální daně, pokud by veškeré výrobky v tom roce vyrobené prodal, pokud by neměl polotovary ani rozpracovanou výrobu, pak by nemusel provádět při přechodu na paušální výdaje žádnou úpravu. Otázkou je, zda skutečnost, že pořídil více materiálu, než potřeboval pro své zakázky, vyrobil polotovary nebo výrobky na sklad, popř. měl rozpracovanou výrobu, pro něj znamenala daňovou výhodu v některém období (pak by z logiky věci bylo nutné o cenu zásob základ daně zvyšovat) nebo daňovou nevýhodu (pak by bylo nutné základ daně o cenu zásob snižovat). Pořízení zásob však neovlivňuje daň ani v období paušální daně, ani v období uplatnění paušálních výdajů.

Jinými slovy není rozumné opodstatnění pro to, aby byl důvod poplatníkovi v roce uplatňování paušálních výdajů snižovat základ daně o zásoby, které měl na počátku období, ani není oprávněný důvod tento základ daně zvyšovat. Rovněž snížením nebo zvýšením základu daně nedojde k efektu přesunutí daňové povinnosti do jiného období. Z tohoto důvodu nelze dovodit, zda měl zákonodárce na mysli zvýšení či snížení základu daně o cenu zásob.

Pokud při obdobném přechodu z daňové evidence na paušální výdaje má být zvýšen základ daně o nespotřebované zásoby. V tomto případě má tento požadavek logiku v tom, že se jedná o částku, která byla uplatněna v daném období na snížení základu daně. Úpravou se anuluje výhoda poplatníka, který si před přechodem na paušální výdaje pořídil a nespotřeboval zásoby, jejichž pořízení v následujícím období by základ daně nesnižovalo.

Požadavek obdobného zvýšení základu daně při přechodu z paušální daně na paušální výdaje by poplatníka znevýhodňovalo, protože výdaje na pořízení zásob v období, kdy uplatňoval paušální daň, mu základ daně nesnížily, ale úpravou mu má být základ daně zvýšen jen proto, že zásoby nakoupil dopředu a ne až v období jejich spotřeby.

#### **Návrh řešení:**

Vzhledem k tomu, že z textu zákona není zřejmé, zda se při přechodu z paušální daně na paušální výdaje má základ daně o cenu zásob zvýšit, či snížit, nebude zpochybňován ani jeden z postupů poplatníka.

#### **Stanovisko GŘ:**

*Nesouhlas se stanoviskem.*

ZDP neumožňuje poplatníkovi zvolit postup při úpravách dle § 23 odst. 8 ZDP podle jeho vlastního uvážení. Zmíněné úpravy se vztahují k okamžiku přechodu, tj. k **1. 1. příslušného roku**, i když jsou skutečně prováděny až při podání DAP (po skončení zdaňovacího období), protože v předchozím zdaňovacím období, kdy byl poplatník v paušálním režimu, nelze z důvodu absence základu daně úpravu provést. V dané situaci je proto nutné zvolit analogický postup jako při přechodu z vedení daňové evidence na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP a o cenu nespotřebovaných zásob základ daně zvýšit. Při dalším prodeji těchto zásob se do základu daně zahrne pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně.

Jak sám předkladatel uvádí, stejně se postupuje při přechodu z vedení daňové evidence na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, pouze se zmíněná úprava provádí v jiném zdaňovacím období.

### Doplnění autorem na základě projednání:

Lze stanovisko GFR chápat tak, jak je uvedeno v následujícím příkladu?

Poplatník minulých 20 let uplatňoval paušální výdaje. V roce 2021 měl příjem 500 tis. Kč a uplatnil paušální daň. Při přechodu z uplatňování paušálních výdajů na paušální daň neměl povinnost dodanit zásoby. K 31. 12. 2021 má na skladě nespotřebované zásoby materiálu nahromaděné za celou dobu podnikání v hodnotě 3 mil. Kč. V roce 2022 uplatňuje opět paušální výdaje. Výdaje na pořízený materiál neuplatnil nikdy na snížení základu daně. Přesto má povinnost si zvýšit základ daně (v prvním roce opětovného použití paušálních výdajů) o hodnotu zásob tj. o 3 mil. Kč a tedy odvést z příjmů 500 tis. Kč dosažených v období paušálních daně na dani minimálně 557 tis. Kč (1,2 tis. paušální daň + 15 % resp. 23 % z hodnoty zásob)?

Anebo dle uvedené zásady zahajování „s čistým stolem“ (zahájení paušálního režimu (k 1. 1. 2021), bude dodaňovat pouze část zásob pořízenou v roce 2021 a v případě zásob určených dle druhu bude mít povinnost prokazovat, zda zásoby evidované k 31. 12. 2021 pořídil v roce 2021 nebo dříve?

### Stanovisko GFR:

Vzhledem ke skutečnosti, že poplatník uplatňující výdaje % z příjmů je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nemá povinnost vést evidenci zásob. V letech, kdy uplatňoval výdaje % z příjmů, tedy žádné zásoby neevidoval a z tohoto důvodu tak žádné zásoby za toto období nebudou součástí nespotřebovaných zásob, o jejichž cenu se ve smyslu § 23 odst. 8 ZDP upravuje základ daně. V takovém případě mu následně při přechodu ze zdaňovacího období, kdy jeho daň je rovna paušální dani do zdaňovacího období, kdy bude zase uplatňovat výdaje % z příjmů, vznikne povinnost zvýšit základ daně za zdaňovací období, ve kterém uplatňuje výdaje % z příjmů, o cenu nespotřebovaných zásob, které eviduje, tj. o cenu nespotřebovaných zásob pořízených v roce, kdy jeho daň byla rovna paušální dani.

## **2. Evidence příjmů, výdajů, pohledávek, dluhů, zásob a dalších skutečností**

Paušální režim je z politických důvodů propagován jako snížení nároku na evidenci poplatníka. Přesto bude muset poplatník evidovat své příjmy, pohledávky, dluhy a zásoby a popřípadě i výdaje. Příjmy eviduje k prokázání naplnění podmínek pro

paušální daň (nepřekročení hranice 1 mil. Kč v základu daně dle § 7 a nepřekročení hranice 15 tis. Kč v dalších dílčích základech daně). Pohledávky, dluhy a zásoby eviduje pro případ, že by v následujícím období nenaplnil příslušné podmínky pro uplatnění paušální daně, rozhodl se uplatnit paušální výdaje a musel zvyšovat základ daně dle § 23 odst. 8 o stavy k poslednímu dni uplatnění paušální daně. Poplatníkovi přitom nestačí stavy „zjistit“, jak je uvedeno v důvodové zprávě, ale jakožto skutečnost, kterou v rámci svého daňového přiznání uvádí, musí ji umět i prokázat, přičemž bez průběžné evidence může být v důkazní nouzi. Výdaje nemá povinnost evidovat ze zákona. Ale pokud bude uvažovat o uplatnění skutečných výdajů dle § 24 v případě nesplnění podmínek pro uplatnění paušální daně, bude muset výdaje9 průběžně evidovat. Jeho nutná evidence se tedy ve srovnání s nutnou evidencí při uplatňování paušálních výdajů zvýšila na plný rozsah daňové evidence, tak jak je specifikována v § 7b ZDP. Otázkou je, zda je tato evidence daňovou evidencí se všemi důsledky pro účely pro ZDP.

#### **Návrh řešení:**

Pokud vede poplatník evidenci v rozsahu daňové evidence, ale následně bude zdaněn paušální daní, nejedená se o daňovou evidenci dle § 7b ZDP se všemi důsledky, mimo jiné nemá obchodní majetek. Pokud poplatník nesplní podmínky pro paušální daň a podá přiznání, ve kterém uplatní skutečné výdaje, stane se tato evidence daňovou evidencí.

#### **Stanovisko GFŘ:**

*Souhlas s první větou stanoviska.*

*Nesouhlas se závěrem, že v situaci, kdy daň poplatníka není rovna paušální dani a poplatníkovi vznikne povinnost podat DAP, ve kterém vyčíslí skutečné příjmy a výdaje, tak že v takovém případě se jím vedená evidence stane zpátky daňovou evidencí podle ZDP se všemi důsledky. Pokud se poplatník rozhodne a platně vstoupí do paušálního režimu, nemá od okamžiku vstupu do paušálního režimu povinnost vést daňovou evidenci podle § 7b ZDP (tj. od 1. 1. příslušného roku nevede daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP se všemi dopady vyplývajícími z § 4 odst. 4 ZDP).*

#### **Doplnění autorem na základě projednání:**

Lze stanovisko GFŘ chápat tak, jak je uvedeno v následujícím příkladu?

Poplatník vstoupil do paušálního režimu. Z důvodu, že (a) příjmy dle § 7 překročily 1 mil. Kč, nebo (b) se stal plátcem DPH, nebo (c) měl příjmy v § 9 nebo v § 10, které nesouvisí s jeho podnikáním (nejedná se přitom o pronájem nebo prodej majetku, který před vstupem do paušálního režimu měl zařazen do obchodního majetku; jedná se o příjmy, které by byly v dílčím základu daně i při vedení daňové evidence) podává poplatník za toto období přiznání. Tento poplatník, může (při dodržení dalších podmínek) za dané období dle § 26 odst. 5 ZDP uplatnit odpisy majetku, který používá pro dosažení příjmů dle § 7; nevztahuje se na něj ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) a může uplatnit výdaje za opravy a údržbu tohoto majetku; může dle ZDP § 24 odst. 1 písm. k) uplatnit skutečné výdaje za PHM a v případě, že se v následujícím období rozhodl pro jiný způsob vykazování výdajů, bude se na něj pro potřeby § 23 odst. 8 ZDP hledět jako na poplatníka, který vedl daňovou evidenci.

#### **Stanovisko GFŘ:**

Souhlas.

### 3. Pronájem a prodej majetku v období paušální daně

Pokud poplatník v období, kdy uplatnil paušální daň, měl příjmy z pronájmu nebo prodeje majetku, a nejedná se o pronajímání nebo prodej na základě živnostenského oprávnění (viz též závěr z KOOV 563/18.03.20 – bod 1 a 3), vzniká otázka, zda tyto příjmy pro účely posuzování paušální daně považovat za součást příjmů dle § 7 (a zahrnout je při posuzování splnění limitu 1 mil. Kč), nebo je vzhledem k tomu, že se jedná o pronájem nebo prodej majetku nezahrnutého v obchodním majetku, považovat za příjem dle § 9 resp. dle § 10. Pokud by byly považovány za příjmy dle § 9 a § 10 a přesáhly by v součtu 15 tis. Kč, znemožnilo by to poplatníkovi splnit podmínky paušální daně a poplatník by byl povinen podat přiznání. V případě, že by v přiznání uplatnil skutečné výdaje, deklaroval by tím, že vede daňovou evidenci a pokud tento majetek v ní eviduje (např. uplatňuje odpisy majetku), byl by pronajímáný nebo prodáný majetek součástí obchodního majetku. V takovém případě by příjmy z pronájmu nebo prodeje tohoto majetku muset zahrnout v rámci podávaného daňového přiznání do dílčího základu dle § 7. Pokud neporuší ostatní podmínky paušální daně, bude z přiznání vyplývat, že splňuje podmínky pro paušální daň a k podanému přiznání nebude přihlédnuto (§ 38lh odst. 1 věta druhá).

#### Návrh řešení

Vzhledem k tomu, že výše uvedený postup není v souladu s úmyslem paušální daně a vzhledem k tomu, že by vedl nezamýšlenému důsledku (povinnost podávat přiznání, ke kterému nebude přihlédnuto), je možné dle rozhodnutí poplatníka považovat příjmy z pronájmu a prodeje majetku, který byl v okamžiku před přechodem na paušální daň v obchodním majetku poplatníka, za příjem v dílčím základu dle § 7 nebo za příjem dle § 9 a § 10.

#### **Stanovisko GFR:**

*Nesouhlas se stanoviskem, viz. bod 2.*

*Vstupem do paušálního režimu (tj. od 1. 1. příslušného roku) poplatník přestává vést daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP se všemi dopady vyplývajícími z § 4 odst. 4 ZDP. Plynou-li v tomto režimu poplatníkovi příjmy z nájmu či prodeje majetku, který byl před přechodem na paušální daň v obchodním majetku poplatníka a jejich celková výše přesáhne 15 tis. Kč, jedná se o příjmy dle § 9 a § 10 ZDP a takhle je nutné je do podaného DAP uvést, i když následně není poplatníkovi stanovena paušální daň, protože je povinen podat DAP za příslušné zdaňovací období. V takovém případě poplatník ovšem nadále zůstává v paušálním režimu.*

#### **Doplnění autorem na základě projednání:**

Lze stanovisko GFR chápat tak, jak je uvedeno v následujícím příkladu?

Poplatník vstoupil do paušálního režimu. Pronajme nebo prodá majetek, který používá v souvislosti s dosahováním příjmů dle § 7 a související příjmy převyšují 15 tis. Kč.

Vzhledem k tomu, že nevede daňovou evidenci, není prodáný resp. pronajatý majetek součástí obchodního majetku a jedná se tudíž o příjmy dle § 10 resp. § 9. Z tohoto důvodu neuplatní paušální daň, ale musí podat přiznání. I když se rozhodne uplatnit v dílčím základu dle § 7 skutečné výdaje, příjem z pronájmu výše uvedeného majetku zůstane zařazen do dílčího základu daně dle § 9, a pokud poplatník neuplatňuje z jiných pronájmů dle § 9 paušální výdaje, může i zde uplatnit odpisy a náklady na opravu a údržbu pronajatého majetku na snížení dílčího základu dle § 9 (a to přesto, že majetek byl v daném období kromě pronájmu používán i pro dosahování příjmů dle §

7). Přesněji řečeno uplatní poměrnou část odpisů a poměrnou část výdajů na opravu a údržbu jako výdaj v § 7 a poměrnou část v § 9.

Příjem z prodeje majetku zůstane zařazen do dílčího základu daně dle § 10, a tento příjem lze snížit o zůstatkovou cenu majetku (a to přesto, že majetek byl v daném období používán i pro dosažení příjmů dle § 7). Odpisy tohoto majetku a případné náklady na opravy a údržbu tohoto majetku uplatní jako výdaj v dílčím základu dle § 7.

**Stanovisko GŘ:**

*Nesouhlas.*

*Za předpokladu, že poplatník po celé zdaňovací období, kdy byl poplatníkem v paušálním režimu, pronajímal majetek, jedná se o pronájem majetku, který není zahrnut v OM, a tudíž se jedná o příjmy dle § 9 ZDP a pouze při stanovení tohoto dílčího základu daně lze uplatnit výdaje vztahující se k tomuto majetku. Nebude tedy uplatněna poměrná část odpisů a výdajů na opravu a údržbu jako výdaj dle § 7 ZDP, ale všechny výdaje pouze související s příjmy dle § 9 ZDP. I když poplatník tento majetek používal pro dosažení příjmů dle § 7 ZDP, nejedná se o majetek zařazený v OM, a proto nelze výdaje k příjmům dle § 7 ZDP uplatnit.*

*Jedná-li se o prodej majetku v roce, kdy je poplatník v paušálním režimu, tak skutečnost, že je poplatník v paušálním režimu značí, že tento majetek již není v OM. Není proto možné ani do doby prodeje uplatnit výdaje na opravu a údržbu u příjmů dle § 7 ZDP. Následně lze u příjmů z prodeje tohoto majetku, které se zahrnou do příjmů dle § 10 ZDP, uplatnit výdaje v souladu s ust. § 10 odst. 5 ZDP.*

#### **4. Závěr**

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat, popřípadě iniciovat změny zákona.