

Daň z příjmů

397/27.03.13 Změny v uplatnění paušálních výdajů od 1.1.2013 – účastník sdružení, které není právnickou osobou

[příspěvek navazující na příspěvek č. 392/20.02.13]

Příspěvek je uzavřen

*Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, č. osv. 1310
Ing. Lucie Říhová, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 3678*

Situace

Příspěvek navazuje na příspěvek č. 392/20.02.13 Změny v uplatnění paušálních výdajů od 1.1.2013, ve kterém byla mj. řešena problematika uplatnění paušálních výdajů u OSVČ postupující podle § 13 ZDP (spolupracující osoby).

Výše uvedený příspěvek dochází k závěru, že v případě, kdy OSVČ využije postup dle § 13 ZDP (spolupráce), bude se omezení ve výši výdajů (ve výši 800 tis. Kč, resp. 600 tis. Kč) posuzovat až po rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu (samozřejmě při respektování omezení dle § 13 ZDP).

V praxi vyvstává obdobná otázka v situacích, kdy manželé (případně jiné osoby) společně podnikají na základě smlouvy o sdružení, které není právnickou osobou, a postupují tak dle § 12 ZDP. Pokud jsou příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky sdružení rovným dílem (tj. ve smyslu pokynu GFŘ D-6 k § 12 ZDP, že u každého účastníka je podíl příjmů stejný jako podíl výdajů), mohou účastníci sdružení uplatnit výdaje paušální částkou (procentní podíl dle § 7 odst. 7 ZDP).

Charakteristika sdružení

Sdružení (podle § 829 a dále dle ObčZ) je vytvářeno jeho účastníky k různým účelům, může sledovat podnikatelské zájmy či být formou podnikání sdružených osob. Ke vzniku smlouvy postačuje, aby se účastníci dohodli o účelu sdružení, nejčastěji cíle, jehož hodlají svou v daném rozsahu koordinovanou činností dosáhnout. Může jít o spolupráci účastníků časově neohraničenou (např. propojení návazných výrobních účastníků) k zajištění určité činnosti.

Při uzavírání smlouvy o sdružení si její účastníci určí, kdo zajistí jakou činnost pro sdružení. Přitom určující zde budou mj. předpoklady účastníků (např. profese účastníka, know-how). Účast ve sdružení může pro účastníka být spojena někdy pouze s výkonem pracovní činnosti, k níž se ve smlouvě k dosažení účelu sdružení zaváže.

Pokud je sdružení založeno za účelem podnikatelské činnosti, je zapotřebí, aby účastníci zajišťující ve sdružení určité podnikatelské činnosti, měli pro tyto činnosti živnostenská oprávnění.

Uplatnění výdajů

Pokud budou příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky rovným dílem (tj. ve smyslu pokynu GFŘ D-6 k § 12 ZDP, že u každého účastníka je podíl příjmů stejný jako podíl výdajů), může si účastník sdružení uplatnit výdaje paušální částkou (procentní podíl dle § 7 odst. 7 ZDP), případně si zvolit uplatnění výdajů na něj připadajících v prokázané výši.

V praxi mohou nastat rovněž situace, kdy budou jednotliví účastníci sdružení vykonávat pro sdružení různé činnosti, které budou spadat pod různé režimy uplatnění paušální výše výdajů dle § 7 odst. 7 písm. a) – d) ZDP.

Vzhledem k právní povaze výkonu jednotlivých činností jednotlivými účastníky sdružení by měl každý účastník sdružení při stanovení výše paušálních výdajů vycházet z charakteru své činnosti, kterou se zavázal pro sdružení vykonávat (a ke které má rovněž potřebná živnostenská oprávnění). Procentní výše paušálních výdajů by měla odpovídat právě charakteru konkrétní činnosti vykonávané poplatníkem, neboť tyto procentní výše (80 %, 60 %, 40 %, resp. 30 %) byly stanoveny primárně s ohledem na nákladovou náročnost jednotlivých činností.

Rovněž omezení paušálních výdajů absolutní částkou (ve výši 800 tis. Kč, resp. 600 tis. Kč) se uplatní dle charakteru činnosti konkrétního účastníka sdružení.

Na příkladu sdružení, jehož účelem by bylo poskytování komplexního ekonomického poradenství třetím osobám (vedení účetnictví, finanční poradenství, daňové poradenství atd.), by jednotliví účastníci sdružení aplikovali procentní výši paušálních výdajů dle své konkrétní činnosti, kterou pro sdružení osobně vykonávají, tj. účetní by postupoval dle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP (60% paušál, bez absolutního omezení), daňový poradce by postupoval dle § 7 odst. 7 písm. c) ZDP (40% paušál, s absolutním omezením 800 tis. Kč), poplatník zajišťující provozní a administrativní zajištění chodu sdružení by postupoval dle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP (60% paušál, bez absolutního omezení).

Závěr

V souladu s logikou a závěry prezentovanými v příspěvku č. 392/20.02.13 se domníváme, že i v případě účastníků sdružení se bude omezení ve výši výdajů (ve výši 800 tis. Kč, resp. 600 tis. Kč) posuzovat až po rozdělení příjmů, za každého účastníka sdružení samostatně.

Při stanovení výše paušálu (%) a jeho omezení (800 tis. Kč., resp. 600 tis. Kč) bude každý účastník sdružení vycházet z charakteru své činnosti (a existenci příslušného oprávnění k této činnosti), kterou se zavázal v rámci sdružení osobně vykonávat.

Stanovisko GFŘ **Závěr – souhlas**

Nelze se odvolávat na závěry prezentované v příspěvku č. 392/20.02.13, protože s nimi GFŘ vyslovilo nesouhlas a tento příspěvek byl uzavřen s rozporem.

GFŘ se domnívá, že toto je zcela odlišný případ, kdy účastníci sdružení, které je založeno za účelem podnikání, jsou samostatné podnikatelské subjekty, které sledují společné podnikatelské zájmy a za tímto účelem spolu uzavřely dohodu. Jejich činnost může být různorodá a není tedy pevně podřízena jednomu subjektu, jako je tomu ve zmiňovaném příspěvku č. 397.

Pokud je zde splněna podmínka rozdělení příjmů a výdajů rovným dílem mezi účastníky sdružení, která je stvrzená písemně, mohou si jednotliví účastníci sdružení příslušnou výši paušálních výdajů uplatnit **po** rozdělení příjmů až do maximální výše dané § 7 odst. 7 písm. a) až d) ZDP.