

PŘÍSPĚVEK UZAVŘENÝ S ROZPOREM v bodu 2.1.1

392/20.02.13 Změny v uplatnění paušálních výdajů od 1.1.2013

Předkládají: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 3912
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

1. Úvod a vymezení problémů

Novelou ZDP - zákonem č.500/2012 Sb. došlo mimo jiné k určitým daňovým restrikcím v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje paušální částkou. Konkrétně pak jde o tyto restrikce:

1.1. Omezení v uplatnění výše paušálu

1.1.1. Text právní úpravy

§ 7 odst. 7 ZDP:

"...(7) Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 11 nebo 12, ve výši

a) 80 % z příjmů podle odstavce 1 písm. a) a odstavce 1 písm. b) z příjmů ze živností řemeslných,

b) 60 % z příjmů podle odstavce 1 písm. b), s výjimkou příjmů ze živností řemeslných,

c) 40 % z příjmů podle odstavce 1 písm. c) nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 6, anebo z příjmů podle odstavce 2 písm. b) až d);

nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč.

*d) 30 % z příjmů podle odstavce 2 písm. e); **nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč.***

1.1.2. Důvodová zpráva

"... (§ 7 odst. 7 písm. c))

Stávající výše výdajových paušálů bude zachována. U činností spadajících do paušálů ve výši 40 % bude absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezena 800 tis. Kč (tedy maximálním možným odpočtem rovným 40 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč).

(§ 7 odst. 7 písm. d))

Stávající výše výdajových paušálů bude zachována. U činností spadajících do paušálů ve výši 30 % bude absolutní výše odpočtu prostřednictvím paušálu omezena 600 tis. Kč (tedy maximálním možným odpočtem rovným 30 % z mezního příjmu stanoveného ve výši 2 mil. Kč)....."

1.2. Omezení v možnosti uplatnit slevu na dani na druhého z manželů a daňová zvýhodnění na děti

1.2.1. Text právní úpravy

„...§ 35ca

Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže

- a) snížit daň podle § 35ba odst. 1 písm. b),*
- b) uplatnit daňové zvýhodnění. „.....“*

1.2.2. Důvodová zpráva

“....(§ 35ca)

Navrhuje se, aby poplatníci, kteří uplatní výdaje paušálem podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4, nemohli za určitých podmínek uplatnit slevu na dani na manželku (manžela) a daňové zvýhodnění na vyživované dítě.

Podmínkou, aby poplatník mohl tuto slevu a daňové zvýhodnění uplatnit, je, aby součet jeho dílčích základů, u kterých neuplatňuje výdaje paušálním způsobem (tj. i u dílčích základů daně podle § 7 nebo § 9, pokud u nich neuplatňuje výdaje paušálním způsobem), přesahoval 50 % jeho celkového základu.....”.

Pokyn GFŘ D-6

K § 13

Příjmy dosažené při společném podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti se rozdělují na spolupracující osoby i v případě, že spolupracující osoba má kromě těchto příjmů i jiné příjmy podléhající dani z příjmů. Způsob uplatnění daňových výdajů, u těchto jiných zdanitelných příjmů spolupracující osoby není vázán (nemusí být shodný) na způsob uplatnění daňových výdajů rozdělovaných na spolupracující osobu.

V praxi pak vznikají výkladové problémy, jak dané restrikce aplikovat v případech spolupracujících osob dle § 13 ZDP. Některým z těchto otázek se chceme věnovat i v tomto příspěvku.

2. Popis problematiky

2.1. Omezení výdajových paušálů (§ 7 odst. 7 písm. c) a d) ZDP)

Otázka, která v dané souvislosti vzniká, je, zda se výše uvedené omezení výdajových paušálů (ve výši 800 tis. Kč, resp. 600 tis. Kč) bude aplikovat před nebo po rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu dle § 13 ZDP.

Domníváme se, že uvedené omezení se uplatní až po rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu, neboť z textu právní normy nevyplývá, že by se dané omezení mělo testovat u poplatníka (dále jen „OSVČ“) před tím, než rozdělí výdaje na spolupracující osobu.

Příklad

OSVČ má příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP ve výši 4 000 000 Kč, paušální výdaje ve výši 40 %, tj. 1 600 000 Kč. Po rozdělení na spolupracující manželku, při respektování max. možné výše rozdílu mezi příjmy a výdaji:

OSVČ	příjmy 3 100 000 Kč	výdaje 1 240 000 Kč
Spolupracující osoba	příjmy 900 000 Kč	výdaje 360 000 Kč

Uplatněno:

OSVČ	příjmy 3 100 000 Kč	výdaje 800 000 Kč
Spolupracující osoba	příjmy 900 000 Kč	výdaje 360 000 Kč

Z uvedeného je zřejmé, že příjmy a výdaje byly rozděleny v souladu s ustanovením § 13 ZDP a bylo respektováno omezení dle § 7 odst. 7 u spolupracujících poplatníků. Podle § 13 se na spolupracující osobu převádí podíl na příjmech a výdajích a teprve po rozdělení příjmů a výdajů je možné určit, zda je nebo není předmětný limit překročen či nikoliv. To platí bez ohledu na to, že dle našeho názoru paušální výdaje uplatňuje OSVČ a nikoliv spolupracující osoba. Jedna věc je, kdo je poplatníkem, který uplatňuje výdaje paušálem-tím je dle našeho názoru vždy OSVČ a nikoliv spolupracující osoba (viz. dále 2.2. *Omezení v možnosti uplatnit slevu na dani na manželku a daňová zvýhodnění na děti*). Druhou samostatnou otázkou pak je, kdy se testuje výše uvedené omezení paušálních výdajů. To je, zda před nebo až po rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu. Dle našeho názoru z textu právní úpravy nevyplývá, že by se dané omezení mělo posuzovat před rozdělením na spolupracující osobu. Pokud by tomu tak mělo být, pak by to muselo být zakotveno v § 13 ZDP, případně by výslovně v § 7 odst. 7 ZDP muselo být uvedeno, že daný test se provádí ještě před rozdělením na spolupracující osobu a teprve takto případně omezené výdaje se převádějí na spolupracující osobu.

Dle našeho názoru ani z výše citované důvodové zprávy jednoznačně nevyplývá, že by cílem zákonodárce byl jiný než námi uváděný výklad. V dané věci je dle našeho názoru nutné použít zásadu v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu (viz např. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, čj. 6 As 49/2003-46 a čj. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, náleží Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, čj. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, náleží Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, náleží Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, čj. 7 Afs*

22/2007-106, nálezn Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, čj. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, čj. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu.2011 čj. 2 Afs 16/2011-78).

2.1.1. Omezení výdajových paušálů - závěr

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).

Stanovisko GFŘ:

Závěr 2.1.1 – nesouhlas

GFŘ nesouhlasí se závěrem příspěvku odst. 2.1.1 s následujícími důvody. Uplatnění výdajů k celkovým příjmům u poplatníka upravené dle § 24 nebo § 7 odst. 7 ZDP a následně rozdělení podle § 13 ZDP těchto celkových příjmů dosažených při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti provozované za spolupráce druhého z manželů je dle ZDP nezpochybnitelné. Proto poukazování na zmíněné rozsudky se jeví nepodstatné. Dle jiných rozsudků Nejvyššího správního soudu (např. 1 Afs 156/2005-113 a 1 Afs 154/2004-63) povinnost tvrzení i důkazní břemeno ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu **nese** poplatník, v tomto případě „hlavní daňový subjekt“, a spolupracující osoba odvíjí svoji daňovou povinnost **až od** tohoto hlavního daňového poplatníka.

Příjmy dosažené při podnikání provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení se rozdělují na spolupracující osobu zákonem stanoveným podílem – je tedy zjevné, že **podstatné** je zjištění příjmů a výdajů „hlavního daňového subjektu“ a z toho vyplývá, že omezení ve výši výdajů se má posuzovat **před** rozdělením příjmů a výdajů na spolupracující osobu dle nové podmínky v §7 odst.7 ZDP platné od 1.1.2013.

2.2. Omezení v možnosti uplatnit slevu na dani na druhého z manželů a daňová zvýhodnění na děti (§ 35ca ZDP)

Obdobnou otázkou je, jak z hlediska omezení v možnosti uplatnit slevu na druhého z manželů postupovat v případě využití spolupráce (§ 13 ZDP). To znamená, zda se daná restrikce vztahuje pouze na OSVČ nebo i na spolupracující osobu.

Příklad

OSVČ má příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP ve výši 4 000 000 Kč, paušální výdaje ve výši 60 %, tj. 2 400 000 Kč. Po rozdělení na spolupracující manželku, při respektování max. možné výše rozdílu mezi příjmy a výdaji:

OSVČ	příjmy 2 650 000 Kč	výdaje 1 590 000 Kč
Spolupracující osoba	příjmy 1 350 000 Kč	výdaje 810 000 Kč

DZD podle § 7 u OSVČ 1 060 000 Kč, ZD 1 060 000 Kč, DZD podle § 7 ZDP představuje 100 % ZD.

DZD podle § 7 u spolupracující osoby 540 000 Kč, ZD 540 000 Kč, DZD podle § 7 ZDP představuje 100 % ZD.

Dle našeho názoru se uvedená restrikce vztahuje pouze na OSVČ a nikoliv na spolupracující osobu, proto spolupracující osoba může uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované dítě (dětí). Tento náš výklad vychází z toho, že v souladu s výše uvedeným textem předmětné úpravy má uvedená restrikce dopadat na poplatníka, který uplatňuje výdaje paušálem, což je OSVČ. Na spolupracující osobu se pouze rozdělují příjmy a výdaje. Z textu výše citovaného Pokynu GFR D-6 je zřejmé, že spolupracující osoba může uplatnit z vlastní činnosti skutečné výdaje a od osoby, se kterou spolupracuje, převzít podíl na jejich příjmech a výdajích uplatněných podle § 7 odst. 7 ZDP. S ohledem na to, že sama spolupracující osoba nemůže rozhodnout o způsobu uplatnění přebíraných výdajů, je zřejmé, že v uvedeném příkladu neuplatnila výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP.

I v tomto případě jde především o jazykový výklad daného ustanovení ani v důvodové zprávě není opora pro jiný výklad. Proto i v tomto případě se dle našeho názoru uplatní zásada v pochybnostech ve prospěch poplatníka.

2.1.2. Omezení výdajových paušálů - závěr

V případě, kdy OSVČ využije postup dle § 13 ZDP (spolupráce), bude se restrikce v možnosti uplatnit daňové zvýhodnění na děti dle § 35ca ZDP uplatňovat pouze u hlavní OSVČ, ale nikoliv u spolupracující OSVČ.

Stanovisko GFR:**Závěr 2.1.2 – souhlas**

Spolupracující osoba neuplatňuje výdaje podle §7 odst. 7 ZDP. Potom se na spolupracující osobu nevztahuje ust. § 35ca ZDP platné od 1.1.2013 a lze souhlasit s tím, že může uplatnit daňové zvýhodnění na dítě dle podmínek § 35c ZDP.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.