

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM**

### **Daň z příjmu**

#### **404/26.06.13 Stanovení výše dílčího základu daně § 7 pro porovnání dle § 35ca**

Předkládá: Ing. Jan Procházka, daňový poradce, č. osvědčení 610

#### **1. Úvod a vymezení problémů**

Příspěvek navazuje na závěry KOOV dne 20.02.2013 s projednávanou problematikou novely ZDP - zákonem č. 500/2012 Sb. zabývající se daňovými restrikcemi v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje procentem z příjmů předloženým Ing. Zuzanou Rylovou, Ph.D. a Ing. Jiřím Nesrovnalem

Předmětem příspěvku je stanovení výše dílčího základu daně dle §7, započítávaného do porovnávacího limitu 50% příjmů, u nichž jsou výdaje uplatňované procentem z příjmů, a který tím zakládá povinnost restrikce dle § 35ca, při spolupráci dle §13.

#### **1.1. Stanovení podílů základů daně kdy dochází k restrikci dle § 35ca**

##### **1.1.1. 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.“.....”*

##### **1.1.2. 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 GFR 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.*

### 1.1.3. Závěr KOOV dne 20.02.2013

#### 2.1.2. Omezení výdajových paušálů - závěr

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

Stanovisko GFŘ:

#### 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.*

### **1.2. Stanovení podílu základu daně dle § 7 odst. 7 na celkových příjmech pro nárok na uplatnění slevy na dani a daňového zvýhodnění**

ZDP v §35ca neumožňuje uplatnit snížení daně za manželku a uplatnění daňového zvýhodnění na děti, u poplatníků uplatňující výdaje procentem z příjmů a to za situace, kdy součty dílčích základů daně dle §7 a §9, u kterých jsou výdaje takto uplatněny, je vyšší než 50% celého základu daně. U dílčího základu daně dle §9 je v případě uplatňování výdajů procentem částka zahrnovaná do tohoto testu jednoznačně definována. U dílčího základu daně dle §7 je jeho jednoznačná výše pouze v případě, že poplatník podniká sám za sebe, nebo má dílčí základ daně dle §7 pouze z titulu spolupracující osoby. V případě že sám podniká a je i osoba spolupracující nebo společníkem v.o.s., je do základu daně dle §7 zahrnována i část příjmů a výdajů od osoby, se kterou spolupracuje nebo podíl od v.o.s. V tomto případě však není v zákoně jednoznačně řečeno, jak je do testu pro splnění 50% podmínky restrikce brán dílčí základ daně dle §7. Je-li brán jako celek, nebo jen ta část připadající na příjmy, k nimž jsou výdaje uplatněny dle § 7 odst. 7 ZDP.

V případech spolupráce může spolupracující osoba samostatně podnikat, způsob uplatnění výdajů z jejího podnikání není vázán na způsob uplatnění výdajů osoby, která na ni rozděluje příjmy (pokyn GFŘ D-6). V praxi tak vznikají následující kombinace uplatňování výdajů:

Podnikatel:

Osoba převádějící příjmy na podnikatele:

- |                       |                    |
|-----------------------|--------------------|
| 1. Skutečné           | Skutečné           |
| 2. Skutečné           | Procentem z příjmů |
| 3. Procentem z příjmů | skutečné           |
| 4. Procentem z příjmů | Procentem z příjmů |

Zákon v §35ca říká „...součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny ....“. Zákon se již dále nezabývá strukturou dílčího základu daně dle §7, hovoří o dílčím základu daně jako celku.

Dle § 35ca se do testu se zahrnují dílčí základy daně s přesně definovaným způsobem uplatňování výdajů. U dílčího základu daně §7 ZDP, v případě spolupráce, však jeden způsob uplatňování výdajů nemusí být zaručen. Zákon neukládá, v případě spolupráce, uvádět, jakým způsobem uplatňovala výdaje osoba převádějící příjmy na podnikatele. I kdyby to bylo zákonem uloženo, byly by jednoznačné pouze kombinace 1 a 4, u kombinací 2 a 3 zůstává otázka, jak zahrnout do 50% testu dílčí základ daně dle §7.

Obdobný problém je i u společníka v.o.s. nebo komplementáře k.s. I u nich může být dílčí základ daně tvořen příjmy z více zdrojů s různým uplatněním výdajů.

Zastávám názor, že není možno vztahovat test na celý dílčí základ daně dle §7, nýbrž **jen a pouze na výdaje uplatňované podle § 7 odst. 7 ZDP přímo poplatníkem a vztahující se k jeho vlastním příjmům podle §7.**

I důvodová zpráva uvádí, že se testují pouze výdaje poplatníka. „...u kterých neuplatňuje výdaje paušálním způsobem...“ a od spolupracující osoby nejsou výdaje u poplatníka uplatňovány, nýbrž jsou pouze převedeny.

Výsledek jednání KOOV ze dne 20.02.2013 potvrzuje tento můj názor v odsouhlasení závěru k bodu 2.1.2, kdy se na spolupracující osobu nevztahuje test dle § 35ca ZDP, tzn. že tato část dílčího základu daně dle §7 nevstupuje do restriční části testu 50% dle § 35ca ZDP. Zvýše uvedeného závěru KOOV lze tudíž dovodit, že má-li osoba, na kterou jsou převáděny příjmy, příjmy pouze a jen z této spolupráce, (tj. celý její DZ základ tvoří pouze DZD dle §7) a nevstupují-li tyto příjmy do restriční části § 35ca, je možno DZD dle §7, který je tvořen pouze těmito převedenými příjmy a jim odpovídajícími výdaji, klasifikovat tak, jako by byly uplatněny skutečné výdaje, protože zákon neumožňuje neprovádět test dle §35ca.

Z výše uvedeného rozboru lze následně kombinace uplatňování výdajů zredukovat na tři

- |                       |  |
|-----------------------|--|
| Podnikatel:           | Osoba převádějící příjmy na podnikatele: |
| 1. Skutečné           | Procentem z příjmů                       |
| 2. Procentem z příjmů | skutečné                                 |
| 3. Procentem z příjmů | Procentem z příjmů                       |

První kombinace nezakládá žádný problém, tj. uplatňuje-li podnikatel skutečné výdaje, nevstupuje do 50% testu dílčí základ daně dle §7 vůbec. U dalších dvou kombinací jsou výdaje procentem z příjmů uplatňovány pouze příjmů realizovaných

přímo poplatníkem a pouze tato část dílčího základu daně dle §7 splňuje podmínku pro zahrnutí do restriční části testu 50% dle §35ca.

Obdobně i u společníků v.o.s. a komplementářů k.s. jsou pro účely testu 50 % do dílčího základu daně zahrnovány pouze příjmy z vlastní činnosti.

V souladu s tímto závěrem, aby bylo možno jej aplikovat i na osoby spolupracující, které současně samy podnikají a společníky v.o.s. a k.s., je nutno pro účely restrikce neposuzovat celý DZD dle §7, ale pouze jeho příslušnou část.

Myslím si, že v tomto případě není v rozporu se zákonem, s důvodovou zprávou ani se závěry KOOV, rozdělit dílčí základ daně dle §7 na dvě složky, první připadající na poplatníka a druhou připadající na podíl převáděný od jiné osoby. Do testu 50% podle §35ca by pak vstupovala pouze ta část základu daně dle §7, která se vztahuje pouze a jen k činnosti poplatníka.

### Příklady možných kombinací

pole			příklad 1	příklad 2	příklad 3	příklad 4	příklad 5
6a	DZD §6		160 000 Kč	160 000 Kč	160 000 Kč	160 000 Kč	160 000 Kč
7a	DZD §7	vlastní - výdaje %	330 000 Kč		330 000 Kč		100 000 Kč
7b		vlastní - skutečné výdaje		330 000 Kč		330 000 Kč	
7c		převedený	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč	330 000 Kč
9a	DZD §9	výdaje %			50 000 Kč	50 000 Kč	50 000 Kč
9b		skutečné výdaje	50 000 Kč	50 000 Kč			
5	DZ		640 000 Kč	640 000 Kč	640 000 Kč	640 000 Kč	640 000 Kč
		pole pro restrikci	7a		7a + 9a	9a	7a + 9a
		hodnota restrikce	330 000 Kč	0 Kč	380 000 Kč	50 000 Kč	150 000 Kč
		% podíl restrikce	52%	0%	59%	8%	23%
		uplatnění restrikce	ano	ne	ano	ne	ne

## 2.1.Závěr

Pokud poplatník uplatňuje výdaje procentem z příjmů v §7 a současně má příjmy a výdaje plynoucí od jiné osoby (spolupracující osoba, v.o.s., k.s.), je do testu součtu 50% dílčích základů daně při uplatnění výdajů procentem z příjmů k restrikci podle §35ca ZDP zahrnována jen ta část DZD dle §7 ZDP, která je vázána přímo k podnikatelské činnosti poplatníka, tzn. nejsou do restriční části testu zahrnovány příjmy a výdaje vážící se k jiné osobě, jejíž příjmy jsou součástí DZ podnikatele.

## 3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

### **Stanovisko GFR:**

**Závěr – nesouhlas**

GFŘ nesouhlasí se závěrem příspěvku, uvedeným v bodu 2.1.

Základ daně podle § 7 odst. 3 ZDP se skládá z dílčích základů daně – v případě spolupracující osoby podle § 13 ZDP a v případě společníků v.o.s. resp. komplementářů k.s. podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP.

Poplatník, který je hlavním podnikatelským subjektem a současně spolupracující osobou (není zde pouze spolupracující osobou) nebo je hlavním podnikatelským subjektem a současně pobírá podíly jako společník v.o.s či komplementář k.s. zahrnuje tyto své dílčí příjmy do testu podle § 35ca ZDP.