

# Nový výklad a upřesnění

## Co přináší pokyn ministerstva financí D-300 podnikatelům – fyzickým osobám

Jaroslava Tůmová

S ohledem na blížící se termín podání daňových přiznání k dani z příjmů za rok 2006 bych ráda upozornila na poměrně nedávnou novinku v daňové oblasti, která bývá opomíjena – pokyn ministerstva financí č. D-300 (dále jen „Pokyn“).

Přinášíme zde některé novinky, které Pokyn ve srovnání s předchozími lety přinesl a které mohou mít významný praktický dopad zejména pro podnikající fyzické osoby.

Pokyn s účinností od 1. ledna 2007 nahrazuje dlouho užívaný pokyn Ministerstva financí č. D-190 a dále pokyny č. D-223 a č. D-267. Pokyny řady D představují interpretační nástroj využívaný ministerstvem financí v souvislosti s nejasnými nebo spornými ustanoveními daňových zákonů, v tomto případě konkrétně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Pokyny nejsou sice pro poplatníky právně závazné, nicméně jejich znalost může být v praxi velkou výhodou, neboť nejen usnadňuje chápání mnohdy nepřehledných ustanovení daňové legislativy, ale umožňuje do značné míry též předjímat názor a postup správce daně.

### Základ daně z příjmů fyzických osob - podnikatelů

Ve vztahu k příjmům podnikatelů a jiných osob samostatně výdělečně činných Pokyn potvrzuje, že výdaje v paušální výši (tedy procentem z příjmů podle § 7 odst. 9 ZDP) mohou uplatnit i poplatníci vedoucí účetnictví.

Ani skutečnost, že je poplatník plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), není na překážku uplatnění paušálních výdajů. Poplatníci, kteří mají více druhů příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, u nichž se paušální výdaje uplatňují v různé výši, jsou povinni vést evidenci příjmů jednotlivě podle jejich druhu tak, aby bylo možné vůči jednotlivým typům příjmů aplikovat paušální výdaje vždy v příslušné procentuální výši (tedy 80 %, 60 %, 50 % a 40 %).

Od 1. ledna 2007 jsou mezi řemeslné živnosti zahrnuty i živnost „Malířství, lakýrnictví a natěračství“ a „Podkovářství“ a u příjmů z těchto živností tedy bude za rok 2007 již možné uplatnit paušální výdaje ve výši 60 % namísto 50 % aplikovaných u ostatních, „neřemeslných“ živností.

### Uplatnění daňové ztráty

Pokyn dále potvrzuje postup při uplatnění daňové ztráty poplatníkem, na nějž se vztahuje minimální základ daně (§ 7c ZDP). Pokud tento poplatník vykáže skutečný základ daně vyšší než minimální, může si od tohoto základu odečíst

daňovou ztrátu z předchozích období (v souladu s obecnými podmínkami pro odečet daňové ztráty) i v případě, že by výsledná částka byla nižší, než kolik činí minimální základ.

Jestliže poplatník například vykázal za rok 2006 základ daně podle § 7 ZDP ve výši 150 000 Kč a jeho daňová ztráta z minulého období činí 120 000 Kč, může si tuto ztrátu v daňovém přiznání za rok 2006 uplatnit v plné výši. V této souvislosti bych ráda zdůraznila, že pokud skutečný základ daně poplatníka není vyšší než minimální, nelze ztrátu z předchozích zdaňovacích období odečíst.

### Společné zdanění manželů: vysvětlení některých situací

S ohledem na praktické problémy spojené se zavedením institutu společného zdanění manželů zahrnuje ministerstvo financí od Pokynu řady ustanovení upřesňujících a vysvětlujících některé nejasnosti v této oblasti.

- Společné zdanění manželů nemožnou uplatnit bývalí manželé, ani druh s družkou či partneri (a to ani pokud by vyživovali dítě žijící s nimi ve společné domácnosti).

- Naopak skutečnost, že mají manželé zúžené společné jmění manželů nebo nemají totožné místo trvalého pobytu, nebrání využití institutu společného zdanění.

- V souladu se zněním ZDP je možné od základu daně odečíst hodnotu darů na veřejně prospěšné účely až do výše 10 % ze základu daně. V případě manželů využívajících společné zdanění není z ustanovení ZDP zcela zřejmé, zda je nutné tento limit posuzovat ve vztahu k základu manžela, který dar poskytl, nebo vůči společnému základu daně obou manželů. Pokyn tedy pro upřesnění uvádí, že pro určení maximální výše odečitatelné částky je rozhodující celkový základ daně toho z manželů, který dar poskytl (tj. základ daně před jeho rozdělením na druhého z manželů).

- Pokyn dále zpřesňuje postup při uplatnění daňové ztráty z podnikání některého z manželů. Jestliže jeden z manželů uplatňujících společné zdanění vykáže v daném roce daňovou ztrátu, může ji v dalších zdaňovacích obdobích odečíst od svého základu daně jen v případě, že v příslušném roce institut společného zdanění nevyužije (ztrátu lze uplatnit nejdéle v následujících pěti zdaňovacích obdobích).

Jestliže tedy například manželé využijí za rok 2006 společné zdanění a jeden z nich v tomto roce vykáže daňovou ztrátu z podnikání, může tuto daňovou ztrátu odečíst od svého základu daně jen v těch z následujících pěti let, kdy nebude společné zdanění uplatňovat.

- Naopak, pro uplatnění daňové ztráty za zdaňovací období, kdy poplatník insti-

tut společného zdanění nevyužil, se výše uvedené omezení nepoužije. Tuto ztrátu je možné odečíst v následujících pěti letech bez ohledu na to, zda poplatník uplatňuje společné zdanění či nikoliv.

Pokud tedy poplatník vykáže za rok 2006 daňovou ztrátu a za tento rok neuplatňuje společné zdanění, může tuto ztrátu odečíst od svého základu daně v roce 2007 (případně dalších čtyřech následujících letech) i v případě, že pro rok 2007 (další čtyři následující roky) využije možnost společného zdanění. Je ovšem třeba upozornit, že daňovou ztrátu může poplatník uplatnit pouze vůči svým dílčím základům daně (tedy nikoliv vůči společnému základu daně za oba manžely).

Za upozornění rovněž stojí ustanovení upřesňující, za jakých podmínek jsou, resp. nejsou manželé uplatňující společné zdanění povinni platit zálohy na daň z příjmů fyzických osob, a ustanovení týkající se převodu přeplatku na dani jednoho z manželů na nedoplatek na dani druhého z nich.

### Daňová uznatelnost výdajů

Významným posunem v interpretaci ministerstva financí je bod týkající se § 24 odst. 2 ZDP, podle nějž výdaje (náklady) vymezené v tomto paragrafu jsou daňově uznatelné bez ohledu na to, zda slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, či nikoli.

V praxi by to tedy mělo znamenat, že veškeré výdaje výslovně uvedené v § 24 odst. 2 ZDP budou správcem daně posouzeny jako daňově uznatelné bez toho, aby byl poplatník nucen prokazovat, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelného příjmu.

- **Daň z převodu nemovitostí** zaplacená ručitelem (tj. zpravidla kupujícím) za původního vlastníka je daňově uznatelným výdajem, resp. nákladem ručitele (v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch / ZDP) i v případě, pokud ji tento zaplatil dříve, než byl k placení vyzván správcem daně.

- **Za daňově uznatelný náklad** je v souladu s Pokynem považována rovněž náhrada za neuplatnění daně při nesplnění registrační povinnosti k DPH (§ 98 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů).

Pokud jde o daňově neuznatelné výdaje, Pokyn výslovně uvádí, že za daňový výdaj nelze uznat daň z přidané hodnoty odváděnou zaměstnavatelem z důvodu bezplatného používání motorového vozidla zaměstnancem k soukromým účelům.

Vzhledem k tomu, že Pokyn č. D-300 byl vydán na základě právního stavu k 31. prosinci 2006, je relevantní i pro účely daňového přiznání za rok 2006. Nicméně je třeba upozornit, že tedy nezohledňuje žádné změny ZDP účinné od 1. ledna 2007.

(Autorka je daňová specialista společnosti PETERKA & PARTNERS)