Příspěvek 320/26.01.11 – GFŘ předkládá stanovisko

Příspěvek uzavřen

320/26.01.11 - Problematika zdanění příjmů z prodeje podniku fyzickou osobou (poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů) a uplatnění souvisejících výdajů

Předkladatel: Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, č. osv. 3111

Popis problému

V případě, kdy podnikající fyzická osoba prodává podnik či jeho část, vyvstává otázka, v rámci jakého dílčího základu daně takový příjem zdanit a zda lze v případě jeho prodeje uplatnit výdaje procentem z příjmů.

Dílčí základ daně

Dle názoru předkladatele se zejména s ohledem na charakter podniku, který až na výjimky, náleží podnikateli a jeho existence je s podnikáním úzce spojená, jedná v případech, kdy podnik prodává podnikatel, jenž jej provozoval o příjem dle § 7 a to bez ohledu na to, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či uplatňuje výdaje procentem z příjmů. Na tom, že bude prodej podniku zdaněn v rámci § 7 se odborná veřejnost v zásadě shoduje u poplatníku vedoucích účetnictví či daňovou evidenci.[1] U poplatníků, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů a nevedou ani účetnictví ani daňovou evidenci může vyvstat otázka, zda se jedná o příjem dle § 7, neboť nemají obchodní majetek ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Dle názoru předkladatele by však kriterium obchodního majetku mělo být používáno jen jako podpůrné kriterium, které samo o sobě nevypovídá nic o charakteru činnosti a tedy charakteru příjmu, z dané činnosti plynoucího. V případě prodeje podniku by tedy nemělo hrát roli to, zda je podnik zahrnut do obchodního majetku, ale pouze to zda se jedná o příjem z podnikání.

Prodej podniku bezpochyby není žádnou z činností, které jsou uvedeny v § 7 odst. (1) a, zejména s ohledem na absenci soustavnosti takové činnosti, nicméně s ohledem na jednoznačnou souvislost s podnikáním se jedná o příjem, který z takových činností plyne a měl by tedy být zdaněn v rámci §7.

V praxi jsou obdobně posuzovány jako příjmy z podnikání i další příjmy, které neplynou přímo z daného druhu činnosti, ale bezprostředně s ní souvisí, jako jsou přijaté náhrady škody, nahodilý prodej majetku či materiálu, používaného k podnikání (například zbytkový materiál z výroby, nepotřebné vozidlo či kancelářské vybavení) a tyto příjmy jsou podřazovány pod stejný druh příjmů jako hlavní činnost.

Důvodem je fakt, že výkon podnikatelské činnosti je nutné chápat jako celý komplex činností a příjmy z takové činnosti nemusí nutně zahrnovat jen příjmy z činnosti, na níž má podnikatel oprávnění, ale i příjmy nárazového charakteru, pokud s podnikatelskou činností bezprostředně a neoddělitelně souvisí.

---

[1] Pelech, Petr- Pelc, Vladimír: Daně z příjmů s komentářem, Olomouc, ANAG 2009 – str. 180 – ze sdělení k § 7, „prodej podniku“; Sedláková, E.: Výklad k dani z příjmů fyzických osob – prodej podniku, Finanční a daňový účetní Bulletin, ročník 1997, č. 1, strana 73

Prodej podniku či jeho části je v některých případech aktem, který podnikatelskou činnost završuje, ale i v těchto případech se může jednat o legitimní a legální cíl podnikání a tudíž příjem z něj plynoucí je nutné považovat za příjem z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti.
Předkladateli je známo, že někteří autoři posuzují příjem z prodeje majetku v závislosti na tom, zda byl majetek v okamžiku prodeje zařazen v obchodním majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů či nikoliv.
Toto kriterium však není zcela spolehlivé, byť v mnoha případech bude vodítkem. Obchodní majetek dle zákona o daních z příjmů je definován jinak než obchodní majetek dle obchodního zákoníku a při jeho vymezení hraje roli, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či uplatňuje výdaje procentem z příjmů.
Z toho, zda je určitá majetková hodnota součástí obchodního majetku dle zákona o daních z příjmů však není možné dovodit, zda příjem z jejího prodeje bude považován za příjem dle § 7 či § 10. Důvodem je fakt, že zákon o daních z příjmů v § 7 vymezuje příjmy z podnikání shodně jako obchodní zákoník druhy podnikatelské činnosti. Pokud je tedy nějaká činnost považována za podnikání dle obchodního zákoníku, je příjem z takové činnosti nutné považovat za příjem z podnikání ve smyslu § 7, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak. Ten však jinak nestanoví, navíc § 10 je uveden větou, že o příjem dle § 10 se bude jednat, „pokud nejde o příjem dle § 7“.
§ 7 má tedy „ aplikační přednost“ a v rámci § 10 jsou zdaněny jen příjmy, které není možné zařadit pod předchozí dílčí základy daně.
Z uvedeného tedy vyplývá, že pokud se jedná o příjem z podnikání, není podstatné, zda předmětný majetek byl či je součástí obchodního majetku a takový příjem bude zdaněn v rámci § 7.
Obdobně, pokud je majetek zahrnut do obchodního majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů, nemusí se při jeho prodeji nutně jednat o příjem z podnikání, pokud nebude činnost poplatníka za podnikání považována.[2] Dalším judikátem, který se otázkou příjmu z podnikání zabývá je rozhodnutí 8 Afs 6/2008 – 129, z nějž lze rovněž dovodit, že formální znaky jako je obchodní majetek apod. nelze nadřadit faktickému stavu, tj. zda předmětná činnost je podnikáním a zda tedy příjmy z ní plynoucí je možné považovat za příjmy dle § 7.
Setrvání výlučně na kriteriu obchodního majetku by navíc vedlo k nepřípustné nerovnosti poplatníků vedoucích účetnictví a zároveň uplatňujících výdaje procentem z příjmů a poplatníků, kteří uplatňují výdaje procentem z příjmů, aniž účetnictví vedou. Poplatníci vedoucí účetnictví totiž mají obchodní majetek dle zákona o daních z příjmů, zatímco poplatníci, kteří jen vedou evidenci příjmů dle § 7 odst. (8) nikoliv.
Jako příjem dle § 10 by mohl být považován příjem z prodeje podniku nepodnikatelem (například podniku nabytého dědictvím), pokud daný podnik neprovozoval. Obdobný případ by mohl nastat v případě podnikatele, který podnik nabyl (opět například v důsledku dědictví), ale dále jej neprovozoval a nesouvisel s provozem jeho podniku.

---

[2] 7 Afs 148/2004 - 112 „…podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o daních z příjmů se obchodním majetkem pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno. Citované ustanovení však pouze stanoví podmínky, které musí být splněny, aby se mohlo jednat o obchodní majetek. Nevyplývá z něj však, a ani z jiného ustanovení citovaného zákona, že příjem z prodeje takového majetku je bez dalšího příjmem z podnikání podle § 7 citovaného zákona, jak nedůvodně dovozuje stěžovatel.“ dále Například 9 Afs 63/2008 – 121 – „Skutečnost, že měl stěžovatel živnostenské oprávnění k provozování živnosti - ubytovací služby však samo o sobě ještě nedokládá, že skutečně podnikal.“…“ Jako určující pro závěr, zda se ze strany stěžovatele jednalo o podnikání nebo o příležitostnou činnost, je tedy samotná faktická činnost stěžovatele, a to z hlediska naplnění shora uvedených podmínek, resp. pojmových znaků podnikání.“

V těchto případech nebude splněna podmínka, že prodej podniku souvisí s podnikáním prodávajícího a takový příjem bude nutné zahrnout pod příjem dle § 10.

Určení druhu příjmu

V praxi však může činit problém stanovit, o jaký druh příjmu v rámci § 7 se bude jednat. § 7 odst. (1) a (2) obsahují taxativní výčet příjmů považovaných za příjmy z podnikání s tím, že pouze tyto příjmy je možné považovat za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti.

Přesné vymezení druhu příjmu má vliv nejen na rozhodnutí, zda se vůbec jedná o příjem dle § 7, ale rovněž na výši paušálních výdajů.

Prodej podniku nelze zařadit přímo do žádné kategorie uvedené v rámci § 7, pouze s nimi bezprostředně souvisí.

Jeden druh činnosti či více obdobně posuzovaných druhů činnosti

V případě prodeje podniku, který zahrnuje pouze jeden druh činnosti (například jedna živnost) či více druhů činností, u nichž jsou zákonem o daních z příjmů uplatňovány stejné paušální výdaje (například pouze živnosti řemeslné), by měl být dle názoru předkladatele zahrnut takový příjem do stejné kategorie, jako je příjem z dané činnosti a uplatněny odpovídající paušální výdaje.

Více druhů činnosti

V případě více druhů činnosti, například kombinace živnosti a podnikání podle jiných právních předpisů bude nutné rozdělit příjmy na základě objektivních kriterií mezi různé druhy činnosti.

Takovým kriteriem může být ocenění jednotlivých částí podniku znalcem, rozdělení podle poměru zisku z dané činnosti, hodnoty majetku, či jiné vhodné kriterium, na základě něhož bude možné prodejní cenu podniku rozdělit podle druhů činností, k nimž se vztahuje. Na poplatníkovi je, aby prokázal přiměřenost jím zvoleného kriteria.

Závěry

1. Příjmy z prodeje podniku podnikatelem, jenž jej provozoval, jsou považovány za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 bez ohledu na to, zda poplatník vede účetnictví, daňovou evidenci či jen evidenci příjmů pro účely uplatnění výdajů paušálem.
2. Příjmy z prodeje podniku nepodnikatelem či osobou, která je podnikatelem, ale podnik neprovozovala (např. dědic) budou považovány za příjmy dle § 10.
3. V případě uplatnění výdajů paušálem bude výše paušálních výdajů stanovena ve výši odpovídající činnosti, která je v rámci podniku vykonávána.
4. Pokud je v rámci podniku či jeho části vykonáváno více činností, kterým zákon přiřazuje rozdílnou výši paušálních výdajů, bude kupní cena rozdělena na základě vhodného kriteria mezi příslušné činnosti a u jednotlivých činností či jejich skupin uplatněna odpovídající sazba paušálních výdajů.
5. V případě částečné platby kupní ceny bude tato částečná platba poměrně rozdělena mezi skupiny příjmů dle bodu 4 s využitím stejného poměru, jako byl použit při dělení kupní ceny.

Návrh na opatření

Po projednání na koordinačním výboru doporučujeme diskutované závěry zveřejnit obvyklým způsobem.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Souhlas s předkladatelem