

Daň z příjmů

417/18.12.13 Zdanění soustavné činnosti po 1. 1. 2014

Předkládá: JUDr. Daniel Krempa, daňový poradce, č. osvědčení 4126

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN

Účelem tohoto příspěvku je snaha o odstranění pochybností, které mohou vzniknout při interpretaci nově zavedeného názvosloví v § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), jež upravuje vládní návrh zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákonné opatření Senátu“).

Cílem příspěvku je objasnit aplikaci terminologických změn ve vztahu k určení dílčích základů daně podle § 7 ZDP a § 9 ZDP, případně i § 10 ZDP.

1. Popis problematiky

V současné době zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, obsahuje v § 2 explicitní definici podnikání, která říká: „*Podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.*“²⁷

Od roku 2014 nabývá platnosti zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“), který neobsahuje definici podnikání, ale vymezuje v § 420 tzv. „soustavnou činnost podnikatele“.

„*Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.*“²⁸
Tato definice NOZ umožňuje posuzovat každou osobu vykonávající soustavnou činnost za účelem zisku, na vlastní účet a zodpovědnost jako podnikatele a činnost jako podnikání. To však platí pouze, pokud je činnost vykonávána živnostenským nebo obdobným způsobem.

V souvislosti se schválením zákonného opatření Senátu, které přineslo terminologické změny v ZDP, se domníváme, že by se mohla objevit snaha o novou interpretaci způsobu zdanění příjmů z dlouhodobé činnosti, která však není dnes vykonávána podnikatelem.

Na základě zákonného opatření Senátu, byl v § 7 ZDP, resp. v celém ZDP, pojem „příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti“ nahrazen pojmem „příjmy ze samostatné činnosti“.

Již jsme se setkali s interpretací, že jakékoliv příjmy splňující podmínku soustavné činnosti, která je vykonávána na vlastní zodpovědnost a za účelem dosažení zisku, se budou zahrnovat pod § 7 ZDP.

Otázkou by pak bylo, zda například příjmy z dlouhodobého pronájmu se mají podřadit pod dílčí základ daně podle § 7 ZDP nebo stále podléhají zdanění podle speciálního ustanovení § 9 ZDP.

²⁷ Dle § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

²⁸ Dle § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

2. Analýza

Důvodová zpráva zákonného opatření Senátu říká, že názvosloví zavedené v § 7 ZDP je legislativně technickou úpravou v návaznosti na zavedení pojmu „příjmy ze samostatné činnosti“, přičemž věcný rozsah příjmů zdaňovaných podle § 7 ZDP zůstává stejný.

§ 7 odst. 1 a 2 ZDP taxativně vymezuje činnosti, které lze považovat za příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti pro účely ZDP.

§ 9 ZDP poténegativně vymezuje činnosti, jež lze považovat za zdanitelný příjem podle tohoto paragrafu jako "příjmy z nájmu, pokud nejde o příjmy uvedené v § 6 až 8". Přičemž v § 7 odst. 2 ZDP se výslovně uvádí, že příjem ze samostatné činnosti je nájem majetku zařazeného v obchodním majetku. Lze dovodit, že příjmy z nájmu jiného majetku mají být vždy zdaňovány podle speciálního ustanovení § 9 ZDP.

Ačkoliv dlouhodobý pronájem může být považována za soustavnou činnost, jejímž účelem je i dosažení zisku, na základě výše uvedeného se domníváme, že příjmy z dlouhodobého pronájmu majetku nezařazeného v obchodním majetku podnikatele nelze považovat za samostatnou činnost dle § 7 ZDP. V případě pronájmu majetku, který je pojmově správou majetku, nikoliv podnikáním pak nepůjde o činnost vykonávanou živnostenským nebo obdobným způsobem.

Obdobně by se mělo postupovat i v případě výkonu jiných opakovaných činností. Tj. např. v případě provádění opakovaných nákupů a prodejů CP, budou příjmy primárně zdanitelné v souladu se speciálním ustanovením § 10 ZDP, a to až do okamžiku, kdy osoba získá příslušné živnostenské oprávnění pro výkon této činnosti. Pokud tedy u poplatníka nevznikne povinnost získat živnostenské nebo jiné oprávnění k provozování takové činnosti nebo takové oprávnění nezíská, nesplní podmínky § 7 ZDP a příjmy se budou zdaňovat v souladu s § 10 ZDP. Tento závěr vyplývá např. i z rozhodnutí NSS 5 Afs 148/2006.

Lze tedy uzavřít, že ani v případě dalších typů příjmů nedojde od 1. 1. 2014 ke změně a rozšíření rozsahu § 7 ZDP.

3. Závěr

Vzhledem k výše uvedenému se domníváme, že pokud majetek, který je předmětem pronájmu, není zahrnut do obchodního majetku, tak příjmy plynoucí poplatníkovi z pronájmu majetku, budou i po 1. 1. 2014 nadále považovány za příjmy podle § 9 ZDP.

Zároveň se domníváme, a žádáme o potvrzení, že po 1. 1. 2014 nedojde k žádné věcné změně v rozsahu příjmů zdaňovaných dle § 7 ZDP.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:**Souhlas se závěrem.**

Pojem „příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti“ je od roku 2014 dle schváleného zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. nahrazen pojmem „příjmy ze samostatné činnosti“. Jedná se o legislativně technickou úpravu v celém zákonu o daních z příjmů (dále jen ZDP) a nelze z ní vyvozovat, že jakékoliv příjmy, které jsou dosahované soustavnou samostatnou činností, se mají zahrnovat pod § 7 ZDP. V ustanovení § 7 ZDP je taxativně uvedeno, jaké příjmy, resp. činnosti, se tohoto ustanovení týkají. Ustanovení § 9 ZDP se vztahuje na příjmy z nájmu (dříve pronájmu), a to jakéhokoliv, tedy i dlouhodobého. Výjimkou je pouze příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku, který bude i nadále zdaňován podle ust. § 7, nově odst. 2 písm. b) ZDP.

Příklad opakovaných nákupů a prodejů cenných papírů, uvedený v odstavci 2. Analýza, je irelevantní uvádět, protože činnost obchodníků s cennými papíry ani jejich vázaných zástupců nemůže být živností, viz ust. § 3 odst. 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (živnostenský zákon), a nelze tak pro tuto činnost získat živnostenské oprávnění.

Za současného stavu tak lze usuzovat, že po 1. 1. 2014 zůstává věcný rozsah příjmů podle § 7 ZDP nezměněn, jak uvádí důvodová zpráva.

Avšak vzhledem k tomu, že judikatura k novému občanskému zákoníku se bude teprve utvářet, není možné dnes předjímat její možné dopady na aplikaci ust. § 420 a násl. nového občanského zákoníku v kontextu ZDP.