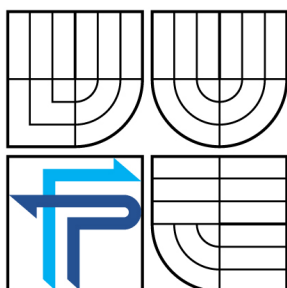


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF ECONOMICS

PRODEJ PODNIKU Z PRÁVNÍHO, DAŇOVÉHO A ÚČETNÍHO POHLEDU

SALE OF A COMPANY FROM THE LEGAL, TAX AND ACCOUNTING ASPECT

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. MICHAL RADA

VEDOUcí PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. ALENA KOČMANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2008

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Rada Michal, Bc.

Podnikové finance a obchod

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Prodej podniku z právního, daňového a účetního pohledu

v anglickém jazyce:

Sale of a Company from the Legal, Tax and Accounting Aspect

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíl a metody diplomové práce

Právní rámec a podstata prodeje podniku

Daňové a účetní vymezení

Řešení prodeje podniku v praxi

Závěr

Literatura



Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně. Podmínkou externího využití této práce je uzavření "Licenční smlouvy" dle autorského zákona.

Seznam odborné literatury:

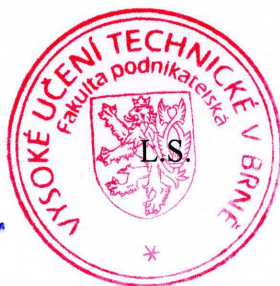
MIRČEVSKÁ, Dalimila. Vklady, převody a prodej podniku z hlediska účetnictví, daní a práva. 1. vyd. Praha : Grada, 2002. 95 s. ISBN 80-247-0026-3.

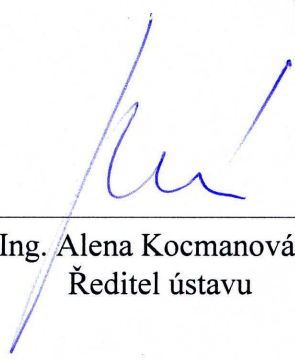
VOMÁČKOVÁ, Hana. Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví). 3. aktualiz. vyd. Praha : BOVA POLYGON, 2005. 508 s. ISBN 80-7273-127-0.

MIRČEVSKÁ, Dalimila. Vklady do obchodních společností. 1. vyd. Praha : Grada, 2005. 156 s. ISBN 80-247-1365-9.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2007/08.





doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.
Ředitel ústavu



doc. Ing. Miloš Koch, CSc.
Děkan fakulty

V Brně, dne 5. 12. 2007

Anotace

Diplomová práce řeší komplexně prodej a koupi malého zemědělského podniku v období od února 2006 do června 2007. Průběh, včetně závěrečného vyhodnocení celého procesu prodeje podniku, je u prodávajícího i kupujícího řešen z pohledu obchodně-právního, daňového a účetního. Součástí diplomové práce je také objasnění teoretických východisek prodeje a koupě podniku v České republice.

Annotation

The dissertation solves complex sale and purchase of a small farming business in period from February 2006 until June 2007. The progression including final valuation of entire selling process is for both seller and purchaser solved by the business legal issue, taxable and accounting view. Part of the dissertation is also a clarification of theoretical sale and purchase solvents of a business in Czech Republic.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně na základě uvedené literatury a pod vedením své vedoucí diplomové práce.

V Brně 15. ledna 2008

.....

podpis

Poděkování

Děkuji tímto paní doc. Ing. Aleně Kocmanové, Ph.D. za odborné rady a připomínky, které mi poskytla při zpracování diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD	5
1. CÍL A METODY DIPLOMOVÉ PRÁCE	6
2. PRÁVNÍ RÁMEC A PODSTATA PRODEJE PODNIKU	7
DEFINICE PODNIKU.....	8
PODSTATA PRODEJE PODNIKU	8
PRÁVNÍ RÁMEC PRODEJE PODNIKU	9
3. DAŇOVÉ A ÚČETNÍ VYMEZENÍ	16
DAŇOVÉ DOPADY PROJEJE A KOUPE PODNIKU.....	16
DAŇ Z PŘÍJMŮ.....	17
ZÁKON O REZERVÁCH PRO ZJIŠTĚNÍ ZÁKLADU DANĚ Z	
PŘÍJMŮ	27
DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	28
DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ.....	28
DAŇ Z NEMOVITOSTÍ	29
DAŇ SILNIČNÍ.....	29
OCEŇOVÁNÍ PODNIKU	29
ZÁKON O OCEŇOVÁNÍ MAJETKU.....	30
METODY POUŽÍVANÉ PRO FINANČNÍ OCENĚNÍ PODNIKU ..	31
ÚČETNÍ ŘEŠENÍ PRODEJE PODNIKU	35
ÚČETNÍ PŘEDPISY	36
OKAMŽIK USKUTEČNĚNÍ ÚČETNÍHO PŘÍPADU	38
MIMOŘÁDNÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA A INVENTARIZACE	39
PŘEVZETÍ AKTIV A ZÁVAZKŮ KUPUJÍCÍM	40
ÚČTOVÁNÍ NÁKLADŮ VZNIKLÝCH PŘI PRODEJI	
PŘÍJMŮ	40
4. ŘEŠENÍ PRODEJE PODNIKU V PRAXI	42
VÝBĚR VARIANTY PŘEVODU MAJETKU A ZÁVAZKŮ.....	42
POSOUZENÍ VARIANT PŘEVODU MAJETKU A ZÁVAZKŮ	42
VÝBĚR VARIANTY PRODEJE PODNIKU	43
PRODEJ ZEMĚDĚLSKÉHO PODNIKU FYZICKÉ OSOBY	
JINÉ FYZICKÉ OSOBĚ	44
ČASOVÝ HARMONOGRAM	45
INFORMACE O DAŇOVÝCH DOPADECH	46

SMLOUVA O PRODEJI PODNIKU	47
VKLAD DO KATASTRU NEMOVITOSTÍ	48
KONTROLA OZNAMOVACÍCH A REGISTRAČNÍCH POVINNOSTÍ	48
OCENĚNÍ NEMOVITOSTÍ ZNALCEM	48
PODÁNÍ PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ	49
UKONČENÍ PODNIKÁNÍ PRODÁVAJÍCÍM	49
PODKLADY Z DAŇOVÉ EVIDENCE PRODÁVAJÍCÍHO	50
OCENĚNÍ PODNIKU ZNALCEM	54
DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ PRODÁVAJÍCÍHO ZA ROK 2006	58
DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ KUPUJÍCÍHO ZA ROK 2006	63
VARIANTA PŘECHODU KUPUJÍCÍHO NA VEDENÍ ÚČETNICTVÍ OD 1.1.2006	68
PŘECHOD KUPUJÍCÍHO NA VEDENÍ ÚČETNICTVÍ OD 1.1. 2007	71
VYHODNOCENÍ PRODEJE ZEMĚDĚLSKÉHO PODNIKU.....	77
5. ZÁVĚR	81
LITERATURA.....	83
SEZNAM POUŽITÝCH PŘEDPISŮ	84
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	84
SEZNAM TABULEK.....	85
SEZNAM PŘÍLOH.....	86

ÚVOD

V současné době představuje trh s podniky významnou součást každé moderní tržní ekonomiky, výjimkou není ani ekonomika České republiky. Podnik lze chápat jako relativně samostatnou, funkční ekonomickou jednotku. Trh s podniky je zejména ve smyslu restrukturalizace a koncentrace podniků významným hybatelem ekonomického rozvoje nejen v České republice, ale i v rámci ekonomiky evropské či celosvětové.

V praxi se trh s podniky často označuje jako „trh fúzí a akvizic“. Pokračující růst celosvětového trhu fúzí a akvizic pozitivně ovlivňuje i vývoj v České republice. Při porovnání roku 2005 a 2006 vzrostl v ČR počet transakcí v soukromém sektoru o 11% (8). Prodej podniku, kterým se bude zabývat tato práce, je majetkovou akvizicí. Již nyní je zřejmé, že rok 2007 bude v České republice rekordní v počtu uskutečněných fúzí a akvizic (9).

V České republice stále vzrůstá zájem také o prodej a koupi středních a malých podniků. Dá se říci, že v České republice dochází k vlně prodejů, kdy fyzické osoby - majitelé, kteří začínali podnikat začátkem 90. let, prodávají své firmy (10). Jedná se většinou o prodej úspěšných a ziskových společností. Naopak prodej velmi malých, neaktivních (spících) nebo neúspěšných společností bývá v praxi dosti problematický.

Důvodů pro prodeje těchto úspěšných malých a středních podniků může být mnoho, většinou bývají rozhodující tyto faktory: věk nebo určité opotřebování majitele, splnění si svého cíle, tlak konkurence, další podnikatelské projekty nebo kritická velikost podniku (10).

Univerzální návod na co nejvýhodnější prodej podniku neexistuje, bývá však výhodné podnik prodat v momentě, kdy je v dobré ekonomické kondici a majitel není k prodeji tlačěn vnějšími okolnostmi. Důležité je také odhodlání majitelů, že podnik skutečně chtějí prodat. Časté sondování, zda podnik prodat či nikoli může vést ke značnému zkreslení cenových nabídek na trhu (10).

1. CÍL A METODY DIPLOMOVÉ PRÁCE

Cílem této práce je provedení prodeje podniku v praxi a to zejména se zřetelem na všechny obchodně-právní, daňové a účetní souvislosti. Jedná se o prodej zemědělského podniku, kdy prodávajícím je fyzická osoba vedoucí daňovou evidenci a kupujícím je syn prodávajícího, také fyzická osoba vedoucí daňovou evidenci. Prodej podniku bude posouzen jak z hlediska prodávajícího, tak z hlediska kupujícího, kdy hovoříme o koupi podniku. Na řešeném případě by měl být jasně patrný časový průběh prodeje podniku, který v praxi rozhodně není zanedbatelným faktorem. Provedení prodeje podniku v praxi by také mělo poskytnout návod, jakým způsobem prodej podniku uskutečnit a mělo by ukázat problematická místa prodeje podniku, která při teoretickém rozboru nemusejí být vždy patrná a zřejmá.

Dílčím cílem této práce je teoretický rozbor problematiky prodeje podniku v podmínkách České republiky a to z pohledu právního, daňového a účetního. Právní rozbor by měl přehledně ukázat všechny právní podmínky prodeje podniku, především veškeré náležitosti smlouvy o prodeji podniku. Daňový pohled by měl být zaměřen zejména na zdanění prodeje podniku daní z příjmů fyzických osob a daní z příjmů právnických osob, vždy v závislosti na tom, zda zúčastněná osoba vede účetnictví či nikoli a vždy také z pohledu prodávajícího a kupujícího. Daňový pohled by měl také rozebrat daňové povinnosti vznikající v souvislosti s prodejem podniku u jiných daní než u daně z příjmů. Účetní rozbor se týká pouze účetních jednotek (osob vedoucích účetnictví), opět je nezbytný účetní pohled zvlášť na prodávajícího a zvlášť na kupujícího.

2. PRÁVNÍ RÁMEC A PODSTATA PRODEJE PODNIKU

Pod pojem prodej podniku bývají v praxi často zahrnovány dvě situace:

1. Prodej a koupě majoritního obchodního podílu nebo balíku akcií, jehož prostřednictvím vlastník ovlivňuje řízení obchodní společnosti, a tím i fungování podniku. Z obchodně právního hlediska se tedy jedná o vlastnické transakce úplatného převodu obchodního podílu nebo úplatného převodu cenných papírů. Pro tento typ transakcí se používá označení kapitálová akvizice, kdy nedochází k oddělení podniku od právního subjektu, mění se pouze vlastnická struktura právního subjektu. Jedná se tedy o prodej obchodního podílu, nikoli o prodej podniku a v této práci nebude tento typ transakce dále řešen.
2. Prodej a koupě podniku, kdy je předmětem transakce přímo podnik s jeho aktivy a závazky. Prodejem a koupí podniku přechází podnik z jedné osoby na druhou osobu, může se přitom jednat o osoby fyzické nebo právnické. Prodejem podniku dochází k oddělení podniku od prodávajícího subjektu a ke spojení s podnikem kupujícího subjektu. Prodej podniku lze tedy označit za majetkovou akvizici nebo také lze říci, že dochází k prodeji čistých aktiv. Významný je zde rozdíl mezi podnikem a právním subjektem podnik vlastníci. Právě takto chápaným prodejem podniku se bude zabývat tato práce.

Prodejem podniku je vždy nutno rozumět také koupi podniku. Jedná se o jednu a tutéž majetkovou transakci, na kterou je třeba pohlížet jak z hlediska prodávajícího (prodej podniku), tak z hlediska kupujícího (koupě podniku).

V souvislosti s prodejem podniku je především nutné zdůraznit rozdíl mezi podnikem a právním subjektem (fyzické či právnické osoby), který podnik vlastní. Podnik může být obecně zcizován, tj. být převáděn či přecházet z jednoho právního subjektu na druhý. Podnik může být prodáván na základě smlouvy o prodeji podniku, vkládán do obchodní společnosti, může být darován, zděděn nebo může i automaticky přejít na jiný právní subjekt, například v rámci transformace dle § 69a a § 69 ObchZ (4).

V praxi je velmi často nutné uvážit, zda při převodu podniku do kapitálové obchodní společnosti (zejména se jedná o společnost s ručením omezeným nebo akciovou společnost) preferovat prodej podniku nebo dát přednost vkladu podniku. Na vklad podniku se podle § 59 odst. 5 ObchZ použijí přiměřeně ustanovení o smlouvě o prodeji podniku. Vklad je splacen uzavřením písemné smlouvy o vkladu. Na společnost přecházejí práva i závazky patřící k podniku, a to dnem zápisu do obchodního rejstříku, výjimkou jsou nemovitosti přecházející až vkladem do katastru nemovitostí (3). Vklad podniku je však přes jistou podobnost v obchodně-právní úpravě zcela jinou transakcí než je prodej podniku a také daňová a účetní řešení jsou zcela odlišná. Problematika vkladu podniku je poměrně dosti obsáhlá a tato práce se jí dále nebude zabývat.

2.1. Definice podniku

Podle § 5 obchodního zákoníku se podnikem rozumí soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem ke své povaze mají tomuto účelu sloužit. Podnik je věc hromadná. Na jeho právní poměry se použijí ustanovení o věcech v právním smyslu. Tím není dotčena působnost zvláštních právních předpisů vztahujících se k nemovitým věcem, předmětům průmyslového a jiného duševního vlastnictví, motorovým vozidlům apod., pokud jsou součástí podniku.

2.2. Podstata prodeje podniku

Prodej a koupě podniku představuje přímý prodej a koupi podniku jako ekonomického celku se všemi jeho aktivy a závazky. „Věcná podstata koupě a prodeje podniku spočívá v transakci s podnikem jako ekonomickým celkem, který funguje, hospodář, podniká. K této činnosti používá soubor určitých konkrétních aktiv. Používaná aktiva má kromě vlastních zdrojů také na dluh. Dluhy, závazky jako cizí zdroje majetku musejí být v průběhu podnikání spláceny a pochopitelně vznikají i nové závazky konkrétního druhu a objemu.“¹

¹ (2, str. 173)

Smlouvou o prodeji podniku se na kupujícího převádí podnik prodávajícího. V rámci prodeje podniku tak přechází mimo jiné všechny obchodní závazky a pohledávky, závazkové vztahy (jak s obchodními partnery, tak i s bankami, leasingovými společnostmi atd.), pracovněprávní vztahy, know-how a obvykle i obchodní firma prodávajícího. Při prodeji podniku nepřecházejí na kupujícího závazky veřejnoprávní, tj. zejména závazky vůči správě sociálního zabezpečení, zdravotním pojišťovnám, správci daně, celním orgánům. V praxi se často vyskytují situace, kdy kupující preferuje koupi podniku, zatímco záměrem prodávajícího je spíše prodej akcií resp. obchodního podílu. Důvodem je skutečnost, že koupě podniku je pro kupujícího výhodnější, nepřebírá totiž veřejnoprávní závazky (daňová rizika vzniklá před akvizicí), má přehled o převzatém majetku a v daňovém základu může zohlednit oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo goodwill. Prodávající se naopak musí při prodeji podniku vypořádat s otázkou, zda bude dále podnikat či ukončí podnikání (a to buď jako fyzická osoba nebo dojde k likvidaci obchodní společnosti), musí počítat s nepřešlými veřejnoprávními závazky a také z pohledu daňového může být prodej podniku nevýhodný (11).

2.3. Právní rámec prodeje podniku

Základní podmínky prodeje podniku jsou zakotveny § 476 až § 488 obchodního zákoníku. Prodávající se ve smyslu § 476 ObchZ zavazuje odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlastnické právo k podniku. Kupující se zavazuje převzít závazky prodávajícího související s podnikem a zaplatit kupní cenu.

„Zhruba polovina ustanovení upravujících prodej podniku je kogentní povahy, to znamená, že smluvní strany se od úpravy uvedené v těchto ustanoveních nemohou na základě dohody odchýlit. Jedná se o tato ustanovení: § 476 ObchZ (kogentnost tohoto ustanovení vyplývá z § 269, odst. 1 ObchZ, následující ustanovení jsou pak výslovně vyjmenována jako kogentní v § 263 ObchZ), § 477, § 478, § 479, odst. 2, § 480, § 481, § 483, odst. 3 a § 488 ObchZ. Ostatní ustanovení upravující prodej podniku mají dispozitivní charakter, to znamená, že úprava uvedená v ObchZ se použije, pokud si smluvní strany nedohodnou něco jiného. Z hlediska právní teorie je smlouva o prodeji podniku považována za takzvaný „absolutní obchod“. To znamená, že úprava smlouvy

o prodeji podniku uvedená ve výše citovaných ustanoveních obchodního zákoníku se použije bez ohledu na povahu smluvních stran (podnikatele nebo nepodnikatele). V praxi však většinou bude v případě prodeje podniku jak prodávající, tak kupující podnikatelem, protože nabytí podniku nepodnikatelem by s největší pravděpodobností přivedlo zánik podniku.“²

Práva a závazky, na které se prodej vztahuje, přecházejí podle § 477 ObchZ všechny na kupujícího. Tato všechna práva a závazky však nemusejí být ve smlouvě jmenovitě uvedeny (1).

„Řadu let probíhala odborná diskuse o tom, zda ustanovení § 477 obchodního zákoníku, tj. že na kupujícího přecházejí všechna práva a závazky, na které se prodej vztahuje, vztahuje i na závazky a pohledávky daňové.

Tato záležitost se dostala k Ústavnímu soudu ČR, který vydal dne 15.1.1999 Usnesení zn. IV.ÚS 499/98, jímž potvrzuje, že daňová povinnost je povinnost veřejnoprávní. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zakazuje přenos této povinnosti v § 45 s tím, že dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo subjektu daně zcela nebo zčásti jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné.

Smlouva o prodeji podniku nebo jeho části, je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kdy subjekty mají rovné postavení. Podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přecházejí závazky vzniklé ze závazkových vztahů, bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, ne však veřejnoprávní povinnosti.

V tomto smyslu bylo rozhodnuto i KS České Budějovice rozsudkem 10 Ca 282/98 – 23. Jednalo se o prodej části podniku fyzické osoby. Soud rozhodl, že daňová povinnost nepřechází při prodeji části podniku z toho důvodu, že obchodní zákoník hovoří o přechodu práv a závazků, nikoliv o „povinnosti“.

Dále KS v Ostravě ze dne 11.7.2000 22Ca 74/20 své stanovisko, že se nejedná o závazky přecházející s podnikem opírá o to, že:

- subjektem daňové povinnosti je i po uzavření smlouvy o prodeji podniku prodávající,

² (4, str. 7)

- daňová povinnost nemůže být chápána jako závazek ve smyslu § 477 obchodního zákoníku,
- daňová povinnost je nepřevoditelná, je spojena s osobou daňového subjektu a ne s podnikem.“³

Přechod pohledávek se jinak řídí ustanoveními o postoupení pohledávek (viz. § 477 odst. 2 ObchZ).

Přechod závazků se jednotlivým věřitelům pouze bez zbytečného odkladu oznamuje, nevyžaduje se souhlas věřitele, prodávající však ručí za splnění převedených závazků (viz. § 477 odst. 3 a odst. 4 ObchZ). Pokud se zhorší postavení věřitelů podniku, dává obchodní zákoník v § 478 věřitelům právo domáhat se odporu vůči přechodu závazků podniku z prodávajícího na kupujícího.

Jak vyplývá z § 479 ObchZ, na kupujícího přecházejí všechna práva vyplývající z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, jež se týkají podnikatelské činnosti prodávajícího podniku. Výjimkou jsou práva, jež přejít nemohou, protože by to odporovalo smlouvě o poskytnutí výkonu práv nebo by to odporovalo povaze určitého práva.

V § 480 ObchZ je pak stanoveno, že z prodávajícího na kupujícího přecházejí práva a povinnosti z pracovněprávních vztahů k zaměstnancům podniku.

Předmětem prodeje je podnik jako celek podle definice uvedené v § 5 ObchZ. „Pokud by nebyl předmětem smlouvy prodej podniku jako celku nebo jeho části (ve smyslu ustanovení § 487 obchodního zákoníku) a některé věci, práva a jiné majetkové hodnoty tvořící součást podniku by byly z prodeje vyloučeny, nemá smlouva povahu smlouvy o prodeji podniku. To znamená, že nenastávají účinky s touto smlouvou spojené a vztahy mezi stranami se neřídí ustanoveními, která tuto smlouvu upravují.“⁴

Prodej části podniku umožňuje § 487 ObchZ, kde je uvedeno, že ustanovení § 477 až 486 platí i pro smlouvy, jimiž se prodává část podniku tvořící samostatnou organizační složku. „Problémem však může být vymezení části podniku. ObchZ v § 7 definuje organizační složku – odštěpný závod, popř. jinou organizační složku podniku,

³ (1, str. 68-69)

která se zapisuje do obchodního rejstříku. § 487 ObchZ hovoří však o samostatné organizační složce podniku, která je vnímána jako část podniku oddělitelná a relativně samostatně identifikovatelná co do činnosti, majetku, závazků a hospodaření. Slovní rozdíl mezi § 7 a § 487 způsobuje faktické problémy. Velmi často rejstříkové soudy používají přístup uvedený v § 7, čímž dochází k tomu, že za prodej části podniku se může považovat jen prodej organizační složky registrované v obchodním rejstříku. V situaci, kdy relativně ekonomicky samostatný provoz podniku – ale neregistrovaný jako organizační složka – by měl být prodán, by pak nemohl být prodán jako část podniku. Existuje zde evidentní rozpor mezi formálně právní úpravou a věcnou podstatou.“⁵ Prodej části podniku by se měl vztahovat i na takovou složku podniku, která má ve vymezeném rozsahu vlastní předmět činnosti a je jako organizační složka uvedena ve vnitřních předpisech podniku (1).

Smlouva o prodeji podniku musí mít dle § 476 odst. 2 ObchZ vždy písemnou formu. „Písemná smlouva je při eventuálním dokazování v daňovém řízení klíčovým důkazním prostředkem, že se skutečně jedná o prodej podniku. I při prodeji podniku je nutno, stejně tak jako v celém daňovém řízení, respektovat procesní ustanovení daňových předpisů, například § 2 odst. 7 ZSDP. Současně je ale třeba respektovat vůli smluvních stran, zda použijí pro převod majetku a závazků smlouvu o prodeji podniku či zda využijí jiný smluvní typ. Bylo by proto nesprávné, jestliže by správce daně chtěl bez důkladné analýzy všech jednotlivých právních, účetních a daňových aspektů transakce na základě tohoto ustanovení ZSDP překvalifikovat smlouvu o prodeji podniku na prodej jednotlivého majetku.“⁶

„Při uzavírání smlouvy o prodeji podniku je třeba pamatovat i na dodržování zákonného postupu, aby uzavřená smlouva nemohla být později napadena co do platnosti třetími osobami. Je proto nutné dodržet následující ustanovení ObchZ:

- a) § 67a, který stanoví, že ke smlouvě, kterou dochází k převodu podniku nebo jeho části, musí být udělen písemný souhlas společníků či valné hromady podobně jako při fúzi sloučením. Prakticky to znamená souhlas společníků nebo

⁴ (1, str. 68)

⁵ (2, str. 179)

⁶ (5, str. 350)

valných hromad všech zúčastněných společností. O rozhodnutí valné hromady musí být pořízen notářský zápis.

- b) Podle téhož paragrafu smlouva musí být přezkoumána znalcem, a to u akciové společnosti vždy (§ 220c) a u ostatních právních forem obchodních společností, požádá-li o to některý ze společníků zúčastněných společností. Společníci všech zúčastněných společností musejí mít možnost alespoň měsíc před udělením souhlasu (konáním valné hromady) seznámit se s návrhem smlouvy a se zprávou znalce.
- c) Představenstvo každé ze zúčastněných společností je povinno alespoň jeden měsíc před datem konání valné hromady uložit do sbírky listin návrh smlouvy o prodeji podniku po přezkoumání dozorčí radou a zveřejnit oznámení o tomto uložení ve sbírce listin.
- d) § 193 odst. 2 ukládá, že v případě uzavření smlouvy, jíž má být v průběhu účetního období převeden nebo nabyt majetek, jehož hodnota přesahuje jednu třetinu vlastního kapitálu z poslední řádné účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky (je-li sestavována), vyžaduje se souhlas dozorčí rady. Pokud akciová společnost má registrované cenné papíry, vyžaduje se souhlas valné hromady.⁷

Kupní cena má být v souladu s § 482 ObchZ stanovena na základě údajů o souhrnu věcí, práv a závazků uvedených v účetní evidenci prodáváného podniku ke dni uzavření smlouvy a na základě dalších hodnot uvedených ve smlouvě, pokud nejsou zahrnuty do účetní evidence. Má-li nabýt smlouva účinnosti k pozdějšímu datu, mění se výše kupní ceny s přihlédnutím ke zvýšení nebo snížení jmění, k němuž došlo v mezidobí. Obchodní zákoník tedy předpokládá, že základem pro zjištění kupní ceny budou údaje o majetku a závazcích zjištěné z účetnictví, nestanoví však výši kupní ceny ani způsob určení její výše. Protože kupující se zavazuje zaplatit kupní cenu, musí být tato ve smlouvě přímo stanovena nebo musí být alespoň určen způsob, jakým bude dodatečně stanovena. V § 67a ObchZ je uložena povinnost posoudit znalcem smlouvu z hlediska správnosti ceny. Nesplnění této povinnosti však nemá vliv na platnost uzavřené smlouvy (1). V praxi smluvní strany kromě výstupům z účetnictví přihlednou také

⁷ (2, str. 178-179)

k jiným hodnotám a o kupní ceně se buď přímo dohodnou, nebo se dohodnou na způsobu dodatečného stanovení kupní ceny, zejména s ohledem na § 67a ObchZ.

Vlastnické právo přechází v souladu s § 483 ObchZ dnem účinnosti smlouvy. Den účinnosti smlouvy může být ve smlouvě přímo stanoven, jinak je jím den podpisu smlouvy. Stanovení data účinnosti je významné nejen z důvodu přechodu vlastnictví na kupujícího, ale také z důvodu přechodu nebezpečí škody na majetku a práva nakládat s podnikem, jeho majetkem a závazky. Výjimkou je převod vlastnického práva k nemovitostem, které jsou součástí podniku. Vlastnické právo k nemovitostem přechází ke dni registrace smlouvy o prodeji podniku v katastru nemovitostí, tj. po zápisu vkladu vlastnictví nemovitosti ve prospěch kupujícího, a to zpětně ke dni podání návrhu na katastrální úřad. U obchodních podílů ve společnostech s ručením omezeným, jsou-li součástí majetku kupovaného podniku, přechází vlastnictví ke dni účinnosti smlouvy o převodu obchodního podílu, která nastává ke dni doručení smlouvy společnosti, o jejíž obchodní podíly se jedná. Převod vlastnického práva u registrovaných cenných papírů nastává až v okamžiku zápisu převodu ve Středisku cenných papírů, na rozdíl od přechodů cenných papírů, tj. z jiných právních titulů, než je smlouva, kdy vlastnictví přechází zpětně k datu, kdy k přechodu došlo (2).

„Ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku musí mít kupující možnost podle soupisu majetek a závazky převzít, aby je mohl užívat. O převzetí jednotlivých položek majetku a závazků koupeného podniku se sepíše zápis, v němž se uvedou i případně chybějící nebo přebývající položky majetku a závazků. Pro posouzení toho, zda jednotlivé složky majetku a závazků chybějí nebo přebývají, slouží srovnání s účetnictvím. Fakticky by měla být ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku provedena inventarizace veškerého majetku a závazků prodáváného podniku u prodávající společnosti, její účetní jednotky a podle ní by kupující měl majetek a závazky převzít – fyzicky nebo dokladově (předávací inventura). Soupis majetku představuje z hlediska práva přesnou identifikaci předmětu prodeje. Předmětem tohoto soupisu je majetek a závazky, které v prodaném a koupeném podniku k datu transakce existují.“⁸

⁸ (2, str. 177)

Právo na slevu z kupní ceny může v souladu s § 486 odst. 1 a odst. 3 ObchZ uplatnit kupující, pokud je zjištěn chybějící nebo vadný majetek, nebo jsou-li zjištěny další závazky.

Odstoupit od smlouvy může kupující dle § 486 odst. 2 a odst. 4 ObchZ, jestliže podnik jako celek není způsobilý pro provoz, k němuž byl určen, nebo pokud by nebyl učiněn vklad vlastnictví k nemovitostem v katastru nemovitostí pro nemovitosti, které jsou součástí koupeného podniku.

Návrh na zápis v obchodním rejstříku o prodeji podniku podává v souladu s § 488 odst. 1 ObchZ osoba prodávající podnik, pokud je sama v obchodním rejstříku zapsána.

Likvidace a výmaz z obchodního rejstříku právnické osoby, která prodala podnik, může být ve smyslu § 488 odst. 2 ObchZ provedena až po uplynutí roční lhůty po prodeji podniku, pokud mezitím nebylo u soudu uplatněno právo odporu.

Konkurenční doložkou může být v podle § 488a ObchZ zamezeno prodávajícímu, aby po prodeji podniku na stanoveném území nebo vůči určitému okruhu osob po stanovenou dobu (nejdéle dva roky) provozoval stejnou činnost jako prodaný podnik.

Převod obchodní firmy je možný jen písemným ujednáním ve smlouvě o prodeji podniku, kdy prodávající s tímto převodem souhlasí. Prodejem a koupí podniku tedy k převodu obchodní firmy automaticky nedochází. Při souhlasu prodávajícího s převodem obchodní firmy musí tento nejpozději ke dni účinnosti smlouvy změnit svou obchodní firmu nebo vstoupit do likvidace (2).

Převod obchodního tajemství je uskutečněn současně s prodejem podniku. Obchodní tajemství (viz. § 17 ObchZ) je plnohodnotnou součástí podniku a musí tedy být s podnikem převedeno na kupujícího. Stejným způsobem je třeba přistupovat k tzv. know-how, což je soubor nepatentovaných praktických poznatků vyplývajících ze zkušeností a testování, který je podstatný, utajený a identifikovatelný (2).

3. DAŇOVÉ A ÚČETNÍ VYMEZENÍ

Provázanost účetnictví a daně z příjmů je při prodeji a koupi podniku jasně patrná. Při stanovení základu daně z příjmů, ať už fyzických nebo právnických osob, se vychází u prodávajícího z hospodářského výsledku plynoucího mimo jiné i z prodaného podniku. U kupujícího, který vede účetnictví se také opravná položka k nabytému majetku a v menší míře i goodwill (účetnictví prodávajícího je zde jedním z podkladů pro znalecké ocenění) odvozují z účetnictví prodávajícího. Správně vedené účetnictví je tedy u účtujících osob, a to nejen při prodeji a koupi podniku, základní podmínkou správně stanoveného daňového základu daně z příjmů.

Dopady do jiných daňových povinností nejsou většinou při prodeji a koupi podniku zásadní, přesto je nezbytné i ostatním daním věnovat při prodeji podniku náležitou pozornost.

3.1. Daňové dopady prodeje a koupě podniku

„Daňové podmínky pro prodej podniku bývají také důležitým faktorem při rozhodování, zda tento typ transakce spojování podniku uskutečnit. Důležitá je skutečnost, že pro prodávajícího je prodej podniku sice komplexní, ale vždy výsledkovou transakcí. Z této skutečnosti plyne, že prodávajícímu bude z prodeje podniku vznikat výsledek hospodaření, a jestliže daňová soustava obsahuje daň ze zisku, pak bude tento výsledek hospodaření také součástí daňového základu pro daň z příjmu. Důležitým momentem je, že sám prodej podniku nemusí znamenat zánik prodávajícího podnikatelského subjektu. Prodávající může po získání úhrady za podnik začít podnikat nově v jiném oboru a oblasti, ale také může mít zájem ukončit podnikání. Vzhledem k ručitelským závazkům by měl být prodávající omezen v možnosti okamžitého zániku, tj. měl by existovat ještě přiměřenou dobu, aby ručitelské závazky mohly být uplatněny. Za transakce, které mají daňové souvislosti a nastaly do prodeje podniku, by měl odpovídat prodávající. On jako daňový subjekt z titulu prodeje podniku automaticky nezaniká. Za transakce z koupě a činnosti převzatého podniku od data účinnosti smlouvy o prodeji podniku odpovídá kupující, tj. jiný daňový subjekt, odlišný

od daňového subjektu prodávajícího. Ten by měl odpovídat za daňové povinnosti vzniklé od data účinnosti smlouvy o prodeji podniku.“⁹

Prodej podniku má daňový dopad zejména v oblasti daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Základ daně z příjmů ovlivňují při prodeji podniku také rezervy a opravné položky tvořené ve smyslu zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Prodej podniku z daňového pohledu je dále nutné posoudit zejména ve vazbě na zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

3.1.1. Daň z příjmů

Rozhodující pro zdanění daní z příjmů je skutečnost, zda se jedná o poplatníka vedoucího účetnictví, nebo o poplatníka, který účetnictví nevede. Dále je nutné posoudit dopady daně z příjmů zvlášť u prodávajícího a zvlášť u kupujícího.

Z výše uvedených důvodů je rozbor zdanění daní z příjmů rozčleněn na čtyři části:

- A) Daň z příjmů u prodávajícího, který vede účetnictví
- B) Daň z příjmů u kupujícího, který vede účetnictví
- C) Daň z příjmů u prodávajícího, který nevede účetnictví
- D) Daň z příjmů u kupujícího, který nevede účetnictví

Prodej podniku sám o sobě neznamená u prodávajícího ani u kupujícího nutnost podání přiznání k dani z příjmů. Termín pro podání daňového přiznání není okamžikem prodeje nijak ovlivněn.

A) Daň z příjmů u prodávajícího, který vede účetnictví

Stanovení daně z příjmů u prodávajícího vedoucího účetnictví, ať už je prodávající fyzickou nebo právnickou osobou, vychází z dále uvedených principů.

⁹ (2, str. 180)

Daňový postup vychází z účetnictví vedeného podle účetních předpisů, konkrétně podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb., a Českých účetních standardů pro podnikatele. Obecný princip, že při zjištění základu daně z příjmů se vychází u poplatníků vedoucích účetnictví z výsledku hospodaření, je obsažen v § 23 odst. 2 písm. a) ZDP. Zákon o daních z příjmů neobsahuje speciální ustanovení, která by umožňovala postupovat při zdanění prodeje podniku jiným způsobem.

Omezení výdajů souvisejícími příjmy se na prodej podniku dle § 24 odst. 8 ZDP nevztahuje: *Při prodeji podniku nebo části podniku tvořící samostatnou organizační složku se nepoužijí ustanovení odstavce 2, která omezují uplatnění výdajů (nákladů) výší souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných majetků.* Zejména nebudou uplatněna ustanovení omezující daňovou uznatelnost pohledávek (§ 24 odst. 2 písm. s ZDP), hmotného majetku vyloučeného z odpisování, hmotného majetku využívaného k dosahování osvobozených příjmů, nehmotného majetku, jehož účetní odpisy nejsou daňovým výdajem, pozemku (§ 24 odst. 2 písm. t ZDP), dále pak podílu na s.r.o., k.s. nebo družstvu, a akcie, která není oceňována v souladu s účetními postupy reálnou hodnotou (§ 24 odst. 2 písm. w ZDP), a také směnky, o níž je účtováno jako o cenném papíru (§ 24 odst. 2 písm. ze ZDP). Lze tedy říci, že daňově uznatelným nákladem při prodeji podniku bude u prodávajícího souhrn zůstatkových daňových hodnot jednotlivých položek majetku snížených souhrnem hodnot závazků prodaného podniku. Omezující podmínka o uznatelnosti nákladů jen do výše výnosů z prodeje podniku platila do 31.12.2003.

V případě, že budou výnosy z prodeje podniku nižší než čistá aktiva, pak je tato ztráta daňově uznatelná. “Skutečnost, že v případě prodeje podniku nelze použít jiná ustanovení v rámci § 24 odst. 2 ZDP, která limitují uznatelnost výdajů (nákladů) u jednotlivých složek prodávaného majetku dosaženými příjmy z prodeje ale neznamená, že by tento zvláštní daňový režim vylučoval standardní daňové posuzování jednotlivých účetních operací souvisejících s prodejem, které byly v souladu s účetními předpisy zúčtovány do výnosů. V případě, že by kupříkladu daňový subjekt rozpustil opravnou položku, jejíž tvorba nebyla daňově uznatelným nákladem, lze o výnos z titulu rozpuštění snížit hospodářský výsledek (podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 3. ZDP).

V daňovém přiznání bude zohledněn i rozdíl mezi daňovými a účetními zůstatkovými cenami prodaného majetku (jako položka snižující či zvyšující základ daně), neboť ani při prodeji podniku není zákonný důvod pro absenci tohoto standardního postupu.“¹⁰

U odpisovaného majetku, který je součástí prodávaného podniku, může prodávající uplatnit polovinu daňového odpisu, to však pouze v případě, že byl vlastníkem takového majetku k prvnímu dni zdaňovacího období. Uplatnění poloviny daňového odpisu však nemá pro prodávajícího žádný reálný daňový dopad, protože o uplatněný odpis se naopak sníží daňová zůstatková cena majetku, která je také (stejně jako odpis) daňově relevantním nákladem.

U každého jednotlivého hmotného majetku musí prodávající sledovat dodržení podmínek pro uplatnění tzv. reinvestičního odpočtu podle bývalého ustanovení § 34 odst 6 ZDP. Prodejem podniku dojde k vyřazení hmotného majetku, který je součástí prodávaného podniku. Pokud k prodeji hmotného majetku dojde do 36 měsíců po konci zdaňovacího období nebo jeho části, za které byly odpočet nebo jeho část uplatněny, má prodávající povinnost zvýšit základ daně o uplatněný odpočet ve zdaňovacím období, kdy nárok zanikl. Reinvestiční odpočet bylo možno uplatnit do 31.12.2004, tzn. ještě v roce 2007 je nutné sledovat, zda byl časový test 36 měsíců dodržen.

B) Daň z příjmů u kupujícího, který vede účetnictví

Také pro daňové dopady je důležité, že při prodeji podniku nedochází k právnímu nástupnictví, tj. kupující se nestává právním nástupcem prodávajícího. Na kupujícího tedy nepřecházejí daňové povinnosti prodávajícího, zároveň však ani daňová práva jako např. právo na uplatnění odčitatelných položek včetně daňové ztráty.

Kupující v souladu s účetními předpisy zachytí v účetnictví kupní cenu podniku, převzatý majetek a předané závazky, popřípadě i rezervy. Při stanovení cen nabytého majetku má kupující dvě možnosti.

¹⁰ (5, str. 356)

1. Může využít ocenění, v jakém je majetek zachycen v účetnictví prodávajícího v okamžiku prodeje. Rozdíl mezi kupní cenou a souhrnem majetku a závazků v účetnictví prodávajícího se pak označuje jako oceňovací rozdíl při koupi podniku.
2. Může se rozhodnout pro individuální přecenění jednotlivých složek majetku. Rozdíl mezi kupní cenou a souhrnem individuálně přeceněného majetku a závazků se pak označuje jako goodwill.

Oceňovací rozdíl při koupi podniku je řešen v § 23 odst. 15 ZDP: *Do základu daně se zahrnuje i rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého koupí a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávajícího sníženým o převzaté závazky (dále jen „oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku“). Kladný oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku se zahrnuje do výdajů (nákladů) rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. Záporný oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku je částkou zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji rovnoměrně během 180 měsíců, a to v poměrné výši připadající na počet měsíců v příslušném zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, pokud nebyl ve stejné výši podle zvláštního právního předpisu součástí příjmů (výnosů). Neodepsanou část záporného rozdílu při koupi podniku nebo části podniku je poplatník povinen zahrnout do základu daně při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného majetku nebo hmotného majetku; obdobně lze postupovat i u neodepsané části kladného oceňovacího rozdílu při koupi podniku nebo části podniku. Při postupném vyřazování majetku tvořícího koupený podnik nebo část podniku se oceňovací rozdíl nemění.*

Goodwill jako druhá varianta vyjádření rozdílu z převzetí podniku je řešen také v § 23 odst. 15 ZDP: *Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill) se zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl při koupi podniku nebo části podniku. Formulace „obdobně jako oceňovací rozdíl při koupi podniku“ je poněkud nepřesná.*

Podle účetních předpisů se totiž goodwill odpisuje rovnoměrně 60 měsíců, zatímco oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců. Lze však předpokládat, že slovo „obdobně“ vyjadřuje skutečnost, že odpis goodwillu po koupi podniku je daňově relevantní a že se nevztahuje na délku doby odpisování (2). Skutečnost, že goodwill se daňově odpisuje 180 měsíců (na rozdíl od účetního odpisování trvajících pouze 60 měsíců), potvrzuje § 32a ZDP, kde je upraveno odpisování nehmotného majetku. V § 32a odst. 2 je uvedeno: *Za nehmotný majetek se pro účely tohoto zákona nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill), a dále povolenka na emise skleníkových plynů nebo preferenční limit, kterým je zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštního právního předpisu.*

Odpisovaný majetek bude daňově odpísován od počátku z nové vstupní ceny, která odpovídá daňové zůstatkové ceně z účetnictví prodávajícího. Nedochází tedy k pokračování v odpisech předcházejícího vlastníka, kupující uplatní roční odpisovou sazbu v 1. roce odpisování.

C) Daň z příjmů u prodávajícího, který nevede účetnictví

Poplatník, který nevede účetnictví je většinou fyzická osoba, která vede daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP. Spíše teoreticky by se při prodeji podniku mohlo jednat také o fyzickou osobu uplatňující výdaje procentní sazbou podle § 7 odst. 9 a 10 ZDP (5).

Vzhledem k tomu, že prodej podniku sám o sobě neznamená nutnost podání přiznání k dani z příjmů, fyzická osoba v rámci svého řádného daňového přiznání k dani z příjmů po skončení zdaňovacího období upraví daňový základ o příjmy a výdaje plynoucí z prodeje podniku.

Příjmy plynoucí z prodeje podniku upravuje § 23 odst. 16 ZDP následovně: *Při prodeji podniku nebo jeho části poplatníkem, který nevede účetnictví, vstupuje do základu daně příjem z prodeje a hodnota všech postupovaných závazků. Jsou-li součástí prodeje podniku nebo jeho části i zásoby uplatněné jako výdaj, zvýší se základ daně o rozdíl mezi hodnotou zásob a jejich cenou stanovenou při prodeji. Jedná-li se o plátce daně z přidané hodnoty, rozumí se pro účely tohoto ustanovení hodnotou závazků, jedná-li se o zdanitelné plnění podléhající dani z přidané hodnoty se sníženou nebo základní sazbou, hodnota včetně daně z přidané hodnoty. Pro účely tohoto ustanovení se nepoužije ustanovení odstavce 13.*

Příjmem je tedy zaplacená cena za prodej podniku, tuto skutečnost lze využít v rámci daňové optimalizace. Již ve smlouvě je možné dohodnout takové splátky kupní ceny, které budou pro prodávajícího z pohledu daně z příjmů výhodné a kupujícímu přitom tyto splátky daňový základ nijak nezvýší.

„Zákon o daních z příjmů se rovněž snaží reagovat na skutečnost, že poplatník může v rámci prodeje podniku prodávat „pod cenou“ zásoby, které již dříve po zaplacení zahrnul do daňově uznatelných výdajů. Z tohoto pohledu případný rozdíl představuje výdaj, který nebyl vynaložen na dosažení příjmu. Zákon proto stanoví, že pokud bude prodejní cena zásob nižší, prodávající je povinen o příslušný rozdíl zvýšit základ daně. Avšak už poslední věta § 23 odst. 16 ZDP je v rozporu s filozofií prodeje „pod cenou“. Na úplatně převáděné pohledávky, třeba za symbolickou cenu, se nevztahuje režim úpravy základu daně, jakkoli vzniku pohledávky nutně předcházelo vynakládání výdajů na zboží, služby apod. To ale není jediný problematický moment tohoto ustanovení. Obchodní zákoník totiž neurčuje, že by v rámci sjednané kupní ceny musely být sjednány ceny pro jednotlivé součásti prodeje souboru majetku a závazků, zásada smluvní volnosti mu takovou povinnost neukládá. Text zákona v tomto bodu zatím spíše představuje jakousi teoretickou úlitbu daňové spravedlnosti.“¹¹

Výdaje uplatnitelné při prodeji podniku jsou uvedeny v § 24 odst. 12 ZDP:

Při prodeji podniku nebo jeho části poplatníkem, který nevede účetnictví, pokud neuplatňuje výdaje podle § 7 odst. 9, je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů

a) *součet zůstatkových cen hmotného majetku,*

¹¹ (5, str. 359)

- b) *součet zůstatkových cen nehmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka do 31. prosince 2000, který může být odpisován,*
- c) *hodnota peněžních prostředků a cenin,*
- d) *hodnota finančního majetku,*
- e) *vstupní cena hmotného majetku vyloučeného z odpisování,*
- f) *pořizovací cena pozemku,*
- g) *hodnota pohledávky, jejíž úhrada by nebyla zdanitelným příjmem,*
- h) *částka nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zaplaceného nájemcem, která převyšuje poměrnou část nájemného uznaného jako daňový výdaj podle odstavce 2 písm. h), přechází-li nájemní smlouva na kupujícího,*
- i) *hodnota závazků, jejichž úhrada by byla výdajem.*

.
Výše uvedený dvanáctý odstavec § 24 je dále upřesněn odstavcem 13: *Jedná-li se o plátce daně z přidané hodnoty, rozumí se pro účely odstavce 12 hodnotou závazků hodnota bez daně z přidané hodnoty, byl-li uplatněn odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. U pohledávek, jejichž úhrada by byla zdanitelným příjmem, je výdajem daň z přidané hodnoty, byla-li splněna daňová povinnost na výstupu.*

Přehledně lze uspořádat daňové příjmy a výdaje plynoucí prodávající osobě nevedoucí účetnictví z prodeje podniku do následující tabulky.

Příjmy a výdaje prodávající FO			Příjmy daňové	Výdaje daňové
§ 23 / odst.16 ZDP	a)	Zaplacená cena za prodej podniku		
	b)	Hodnota všech postupovaných závazků (včetně DPH)		
	c)	Úvěry a půjčky (jsou také závazky)		
	d)	Zásoby (rozdíl – pokud jsou přeceněny)		
§ 24 odst. 12,13 ZDP	e)	Součet zůstatkových cen HM		
	f)	Součet zůstatkových cen odpisovaného NM evidovaného do 31.12.2000		
	g)	Peněžní prostředky (pokladna, banka) a ceniny (pošt. známky, kolký)		
	h)	Finanční majetek (např. akcie)		
	Ch)	Vstupní cena HM vyloučeného z odpisování (např. leasingový majetek do 40.000,- Kč, umělecké dílo)		
	i)	Požizovací cena pozemku		
	j)	Pohledávky – jejichž úhrada by nebyla zdanitelným příjmem (např. půjčky)		
	k)	DPH (odvedená) u pohledávek, jejichž úhrada by byla zdanitelným příjmem		
	l)	Částka nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zaplaceného nájemcem, která převyšuje poměrou část nájemného uznaného jako daňový výdaj, přechází-li nájemní smlouva na kupujícího		
	m)	Hodnota závazků (bez DPH – byl-li uplatněn odpočet), jejichž úhrada by byla výdajem		
		PŘÍJMY celkem		
		VÝDAJE celkem		
		+Zisk / -Ztráta Případná ztráta z prodeje podniku je daňově uznatelná		

Tabulka 1: Přehled příjmů a výdajů z prodeje podniku u prodávající FO

Protože nedochází k přechodu daňových povinností (veřejnoprávní závazky a pohledávky se nepřevádějí), nemohou tyto ani nijak ovlivnit daňový základ.

Stejně jako u prodávajícího, který vede účetnictví platí:

- Případná ztráta z prodeje podniku je od 1.1.2004 daňově účinná.
- Výdaje nejsou dle § 24 odst. 8 ZDP omezeny souvisejícími příjmy.
- U každého jednotlivého hmotného majetku musí prodávající sledovat dodržení časového testu 36 měsíců pro uplatnění tzv. reinvestičního odpočtu.
- U odpisovaného majetku, který je součástí prodávajícího podniku, může prodávající uplatnit polovinu daňového odpisu.

D) Daň z příjmů u kupujícího, který nevede účetnictví

V případě kupujícího nedochází z titulu nákupu podniku k žádným speciálním úpravám základu daně z příjmů fyzických osob, výjimkou bývá zahrnutí poměrné části příjmů do daňového základu v situaci, kdy se postupuje obdobně jako u poplatníků vedoucích účetnictví, kterým vzniknul ve smyslu § 23 odst. 15 záporný oceňovací rozdíl při koupi podniku.

Způsob ocenění majetku a závazků v daňové evidenci stanoví § 7b odst. 3 ZDP:

Pro ocenění majetku a závazků v daňové evidenci se hmotný majetek oceňuje podle § 29, pohledávky se oceňují podle § 5. Ostatní majetek se oceňuje pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou zjištěnou pro účely daně dědické nebo darovací u majetku nabytého děděním nebo darem. Závazky se oceňují při vzniku jmenovitou hodnotou, při převzetí pořizovací cenou. Peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich jmenovitými hodnotami. Pořizovací cenou pozemku je cena včetně porostu, pokud se nejedná o pěstitelský celek trvalých porostů (§ 26). Do pořizovací ceny majetku pořízeného formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se zahrnou výdaje s jeho pořízením související, hrazené nájemcem. V případě úplatného pořízení nemovitých a movitých věcí, majetkových práv, pohledávek a závazků, nebo části uvedeného majetku a závazků, za jednu pořizovací cenu, se cena jednotlivých složek majetku stanoví v poměrné výši k ceně jednotlivých složek majetku oceněných podle zvláštního právního předpisu, s výjimkou peněz, cenin, pohledávek a závazků. Je-li v případě úplatného pořízení nemovitých a movitých věcí, majetkových práv, pohledávek a závazků, nebo části tohoto majetku a závazků, rozdíl mezi pořizovací cenou a oceněním tohoto majetku podle zvláštního právního předpisu, zvýšený o hodnotu peněz, cenin, pohledávek včetně daně z přidané hodnoty, a snížený o

hodnotu závazků, záporný, postupuje se obdobně jako v případě záporného oceňovacího rozdílu při koupi podniku (§ 23).

Při porovnání kupní(=pořizovací) ceny podniku s cenou souhrnu majetku a závazků mohou nastat tři situace:

1. Kupní cena se rovná souhrnu majetku a závazků. V tomto nejjednodušším případě zahrne kupující do své daňové evidence majetek a závazky shodně se znaleckým oceněním (peníze, ceniny, pohledávky a závazky se nepřeceňují).
2. Kupní cena je vyšší než souhrn majetku a závazků. V tomto případě se rozdíl promítne (poměrně rozpočítá) do pořizovací ceny jednotlivých složek majetku v souladu s §7b odst. 3 ZDP. Zákon zde nepočítá s vytvořením opravné položky k souboru koupeného majetku (5). U účetní jednotky by se jednalo o kladný oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který by se rovnoměrně 180 měsíců zahrnoval do nákladů.
3. Kupní cena je nižší než souhrn majetku a závazků. V tomto případě kupující nebude jednorázově zdaňovat nepeněžní příjem. Daňový dopad, tzn. příjem, bude v souladu s poslední větou § 7b odst. 3 ZDP rozdělen na 180 měsíců, tj. obdobným způsobem, který stanoví § 23 odst. 15 ZDP pro případ úplatného nákupu podniku u poplatníka, který je účetní jednotkou (vznik a odpis záporného oceňovacího rozdílu při koupi podniku) (5).

V okamžiku úhrady kupní ceny zaeviduje kupující v daňové evidenci výdaj peněz jako výdaj daňově neuznatelný. Úhrada kupní ceny může být rozložena do delšího časového období v závislosti na uzavřené smlouvě o prodeji podniku.

Jednotlivé složky majetku a závazků se zaevidují v knihách používaných v daňové evidenci (kniha pohledávek a závazků, kniha majetku, kniha zásob, kniha pro sledování cenin apod.). Do příjmů a výdajů, a to i daňových, se promítnou v budoucnosti při jejich úhradě, popř. odpisu.

Stejně jako u kupujícího vedoucího účetnictví platí, že odpisovaný majetek bude daňově odpisován od počátku z nové vstupní ceny, která odpovídá daňové zůstatkové

hodnotě z daňové evidence (popř. účetnictví) prodávajícího. Nedochozí tedy k pokračování v odpisech předcházejícího vlastníka, kupující uplatní roční odpisovou sazbu v 1. roce odpisování.

3.1.2. Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Tvorba rezerv a opravných položek k pohledávkám je vázána na dodržení účelu stanoveného zákonem a na zdaňovací období, kterým je nejméně 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, není-li v dalších ustanoveních zákona stanoveno jinak. V případě prodeje a koupě podniku, neobsahují daňové předpisy ustanovení, které by uznávalo jiné zdaňovací období. Rezervu na opravy hmotného majetku, jehož doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je pět a více let, mohou vytvářet poplatníci mající k danému dlouhodobému majetku vlastnické právo. Zákon o rezervách umožňuje v § 7 odst. 9 u rezerv na opravy pokračovat v tvorbě rezervy pouze poplatníkovi, který započal s tvorbou rezervy jako nájemce a v průběhu tvorby rezervy se stal vlastníkem tohoto majetku. „Z úpravy vyplývá, že pokud poplatník přestane být vlastníkem dlouhodobého hmotného majetku, pak musí vytvořenou rezervu zrušit, neboť ji tvořil z titulu vlastnictví dotčeného hmotného majetku. To znamená, že za zdaňovací období, v němž poplatník prodal dlouhodobý hmotný majetek jako součást podniku, musí zrušit již vytvořenou daňovou rezervu. Kupující jako nový daňový subjekt začne tvořit rezervu znova. U jiných zákonných rezerv, např. rezerva na pěstební činnost, rezerva na odbahnění rybníka, rezervy na sanaci pozemků dotčených těžbou, rezervy na vypořádání důlních škod apod., je tvorba vázána na provozovanou činnost. Pokud není činnost realizována, předpokládá se zrušení příslušné rezervy. Nabízí se otázka, co činit, přestane-li poplatník vykonávat činnost, při níž podle zákona rezervu tvořil, protože prodal podnik, který danou činnost vykonával? Vyskytují se dva názory, totiž že daňový poplatník: a) již vytvořenou rezervu musí zrušit, b) již vytvořenou rezervu převede jako závazek na kupujícího. Ustanovení v ČUS 011 – Operace s podnikem předpokládají výše uvedenou variantu ad b), a to pro rezervy tvořené podle zvláštních zákonů, např. podle zákona o odpadech, atomového zákona apod., tj. vlastně rezervy ve veřejném zájmu. Pro všechny ostatní rezervy, tj. podle daňového zákona a pro účetní rezervy se

předpokládá varianta ad a).“¹² Podle § 4 odst. 3 se opravné položky zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Jsou-li tedy pohledávky, k nimž byly vytvořeny opravné položky postoupeny, pak pominuly důvody pro jejich existenci a musejí být zrušeny. Prodej podniku nebo části podniku se u pohledávek považuje také za postoupení pohledávek (2).

3.1.3. Daň z přidané hodnoty

Prodej podniku není zdanitelným plněním, jak vyplývá z § 13 odst. 10 písm. a) ZDPH, pokud se jedná o hmotný majetek, a z § 14 odst. 5 písm. a) ZDPH, pokud se jedná o nehmotný majetek a další složky majetku podniku, které jsou pro účely DPH považovány za služby. Plátce (prodávající) má ve smyslu § 72 odst. 2 písm. e) ZDPH nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění uvedených v § 13 odst. 10 písm. a) a § 14 odst. 5 písm. a) ZDPH. Tato pravidla by platila i v případě, pokud by kupující nebyl plátcem DPH. Podle § 94 odst. 3 ZDPH by se však při nabytí majetku plátcem stal a musel se v souladu s § 95 odst. 3 ZDPH zaregistrovat.

3.1.4. Daň z převodu nemovitostí

Na základě smlouvy o prodeji podniku dochází k převodu vlastnického práva k nemovitostem, ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) ZDDPN podléhá tento převod dani z převodu nemovitostí. Poplatníkem této daně je převodce (prodávající), nabyvatel (kupující) je v tomto případě ručitelem. Sazba daně z převodu nemovitostí činí 3%. Součástí daňového přiznání je znalecký posudek o ceně nemovitosti zjištěné podle oceňovacího předpisu, platné v den nabytí nemovitosti novým vlastníkem. Součástí daňového přiznání je také ověřený opis nebo ověřená kopie kupní smlouvy (smlouvy o prodeji podniku). Poplatník (prodávající) je povinen podat přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí. V daňovém přiznání k dani z převodu nemovitostí je poplatník povinen sám si daň z převodu nemovitostí vypočítat a ve lhůtě

¹² (2, str. 184)

pro podání daňového přiznání daň uhradit na účet místně příslušného správce daně (FÚ v jehož územní působnosti se nachází nemovitost).

3.1.5. Daň z nemovitostí

Poplatníkem daně z nemovitostí je vlastník pozemku a stavby vždy k 1.1. následujícího zdaňovacího období. V případě prodeje podniku včetně nemovitostí v běžném zdaňovacím období (kalendářním roce) se kupující stane poplatníkem až od následujícího zdaňovacího období (od 1.1.) a vznikne mu do konce ledna následujícího zdaňovacího období povinnost podat přiznání k dani z nemovitostí.

3.1.6. Daň silniční

Zánik a vznik daňové povinnosti v případě prodeje podniku není vázán na změnu vlastnictví, ale výhradně na změnu zápisu provozovatele v TP. Dojde-li v průběhu zdaňovacího období ke změně v osobě poplatníka, zaniká daňová povinnost původnímu poplatníkovi uplynutím kalendářního měsíce, který předchází před kalendářním měsícem vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi (viz. § 8 ZDS).

3.2. Oceňování podniku

Situace, kdy je nezbytné provést ocenění podniku, se v ekonomické praxi vyskytují poměrně často. Jedním z významných důvodů pro ocenění podniku je prodej a koupě podniku. Dalšími důvody pro ocenění podniku pak mohou být například vklad podniku do obchodní společnosti dle § 59 ObchZ, ocenění při fúzi dle § 69a ObchZ, ocenění při rozdělení společností dle § 69c ObchZ, ocenění při nabídce převzetí dle § 183a, při změně právní formy společnosti dle §69 ObchZ atd.. Ve znaleckém posudku by vždy měl být důvod (podnět) pro ocenění uveden (6).

Při prodeji a koupi podniku je v praxi téměř vždy nutné přistoupit ke znaleckému ocenění. Důvody ke znaleckému ocenění mohou být následující:

- (1) Kupní cena je stanovena dohodou, jedním z podkladů k dohodě o výši kupní ceny je znalecké ocenění podniku.
- (2) Kupní cena je stanovena přímo ve výši znaleckého ocenění podniku.
- (3) Povinnost posoudit znalcem smlouvu z hlediska správnosti ceny ve smyslu § 67a ObchZ.
- (4) Jedná se o prodej podniku mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a znalecké ocenění je potřebné pro případné dokazování správci daně.

„Při oceňování podniku je nejdůležitější faktor jeho výnos, který se v podstatě odvíjí od přidané hodnoty. Tento faktor však není jediný. Hodnotu podniku také ovlivňují další faktory:

- jeho dosavadní vývoj (ex post) a podstata jeho činnosti,
- obecné ekonomické vyhlídky a specifické podmínky podnikání,
- finanční situace podniku,
- pověst podniku (goodwill), jeho postavení v očích zákazníků, souhrn nehmotných práv založených na pověsti,
- dosažení ceny při prodeji srovnatelných podniků či nemovitostí.“¹³

3.1.1. Zákon o oceňování majetku

Základním právním předpisem, který upravuje oceňování podniku je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku). V § 24 zákona o oceňování majetku je uvedeno:

Oceňování podniku

- (1) *Podnik nebo jeho část (dále jen „podnik“) se oceňuje součtem cen jednotlivých druhů majetků zjištěných podle tohoto zákona sníženým o ceny závazků.*
- (2) *Stanoví-li tak vyhláška, oceňuje se podnik výnosovým způsobem, popřípadě jeho kombinací s oceněním podle odstavce 1.*

¹³ (7, str. 26-27)

(3) *Ocenění podniku výnosovým způsobem se zjistí jako součet diskontovaných budoucích čistých ročních výnosů podniku. Způsob zjištění těchto výnosů a diskontování stanoví vyhláška.*

(4) *Jestliže je při prodeji podniku sjednaná cena vyšší než cena zjištěná podle odstavce 1 nebo 2, ocení se podnik cenou sjednanou. Rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou zjištěnou se považuje za cenu dobré pověsti podniku.*

Ministerstvo financí České republiky vydalo vyhlášku č. 540/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Vyhláška č. 540/2002 Sb. byla následně novelizována vyhláškou č. 452/2003 Sb. a dále vyhláškou č. 640/2004 Sb..

3.1.2. Metody používané pro finanční ocenění podniku

„Finanční ocenění podniku si klade za cíl vyjádřit jeho hodnotu pomocí určité peněžní částky. Potenciál podniku je oceněn peněžitým ekvivalentem. Výsledná hodnota, kterou hledáme, se většinou opírá o použití více oceňovacích metod.

V zásadě existují tři okruhy oceňovacích metod:

1. Metody opírající se o analýzu výnosů.
2. Metody založené především na analýze aktuálních cen na trhu.
3. Metody založené na ocenění vynaložených nákladů (nákladů na pořízení majetku).
Jedná se tedy o postup primárně založený na analýze podnikového majetku.

Volba metody závisí na funkcích, které si ocenění klade. Nejvhodnější je použít všechny tři základní metody a výsledné ocenění je **tvořivou syntézou jejich výsledků**.

Přehled základních metod pro oceňování podniku

1. Ocenění na základě analýzy výnosů (výnosové metody)

- Metoda diskontovaných peněžních toků (DCF)
- Metoda kapitalizovaných čistých výnosů
- Kombinované (korigované) výnosové metody

• Metoda ekonomické přidané hodnoty
2. Ocenění na základě analýzy trhu (tržní metody) • Ocenění na základě tržní kapitalizace • Ocenění na základě srovnatelných podniků • Ocenění na základě srovnatelných transakcí • Ocenění na základě údajů o podnicích uváděných na burzu
3. Ocenění na základě analýzy majetku (majetkové ocenění) • Účetní hodnota vlastního kapitálu na principu historických cen • Likvidační hodnota • Substanční hodnota na principu reprodukčních cen • Substanční hodnota na principu úspory nákladů

Danému podnětu k oceňování a podle něj zvolenému základnímu přístupu k ocenění by pak měly odpovídat i jednotlivé metody (techniky) výpočtu hodnoty, které použijeme.“¹⁴

Metoda diskontovaných peněžních toků (DCF)

„Z hlediska principu je základní výnosovou metodou metoda diskontovaných peněžních toků. Peněžním tokem jsou reálným příjmem a tedy reálným vyjádřením užitku z drženého statku (podniku), a přesně tedy odrážejí teoretickou definici hodnoty.“¹⁵ Metoda je, stejně jako všechny výnosové metody, založena na postupu, který odvozuje hodnotu podniku od jeho schopnosti produkovat požadovanou míru výnosnosti. Současná hodnota budoucích příjmů se zjišťuje diskontováním budoucích hodnot příjmů na jejich současnou hodnotu na základě tržní míry výnosnosti. Metoda diskontovaného cash flow se většinou upřednostňuje před metodou kapitalizovaných čistých výnosů v případech, kdy se v budoucích obdobích očekávají větší investiční výdaje nebo existují podstatné výkyvy v ročních výnosech (6).

Metoda kapitalizovaných čistých výnosů

„V první řadě je třeba říci, že metoda kapitalizovaných čistých výnosů je metodou „netto“ (nebo „equity“), tj. výnosovou hodnotu počítáme z výnosů pouze pro vlastníky

¹⁴ (6, str. 28-29)

¹⁵ (6, str. 144)

(držitele) vlastního kapitálu a výsledkem je tedy také přímo hodnota vlastního kapitálu.“¹⁶ Existují dvě varianty:

1. Čistý výnos podniku se určuje z peněžních toků, tj. na základě rozdílů mezi příjmy a výdaji.
2. Čistý výnos podniku se určuje z upravených výsledků hospodaření, tj. z upravených výnosů a nákladů (6).

Kombinované (korigované) výnosové metody

Podstatou těchto metod je kombinované ocenění majetkové a výnosové (6).

Metoda ekonomické přidané hodnoty

Jedná se o metodu využívající k ocenění podniku ukazatel EVA (economic value added) (6).

Ocenění na základě tržní kapitalizace

Metoda se používá při oceňování akciových společností, jejichž akcie jsou běžně obchodovány. Je tedy k dispozici tržní cena akcií a po vynásobení počtem akcií se zjistí tržní kapitalizace. Tržní hodnota podniku se však zcela nerovná výši tržní kapitalizace, důvodem může být:

- (1) volatilita ceny akcie (v praxi lze počítat s průměrnou cenou za určité období),
- (2) vztah mezi mezní a průměrnou hodnotou (při prodeji 100% akcií by se cena lišila od ceny, která je dosažena při prodeji malé části akcií),
- (3) existence nákladů zastoupení (rozdíl mezi zájmy managementu a akcionářů) (6).

Metoda tržního porovnání (ocenění na základě srovnatelných podniků, srovnatelných transakcí a údajů o podnicích uváděných na burzu)

„Při tomto přístupu srovnáváme oceňovaný podnik s podniky, které jsou k určitému období již nějakým způsobem oceněny. V rozhodujícím počtu případů se jedná o situaci, kdy oceňujeme akciovou společnost, jejíž akcie nejsou obchodovány nebo jejich cenu nechceme nebo nemůžeme z nějakého důvodu použít. Pro srovnání pak vybíráme podniky, jejichž podíly jsou běžně obchodovány na veřejných trzích. Je však třeba

¹⁶ (6, str. 222)

podotknout, že tímto způsobem jsou bezprostředně oceněny pouze jednotlivé podíly (akcie) těchto podniků.“¹⁷

Účetní hodnota vlastního kapitálu na principu historických cen

Jedná se o oceňovací metodu založenou na využití účetních historických cen. Výhodou je velká průkaznost tohoto získaného ocenění, nevýhodou je pak značná odchylka od ekonomické reality. Účetní ocenění má v rámci oceňování podniku pouze doplňkovou úlohu. Jedná se o majetkové ocenění předpokládající pokračování, tj. trvalou existenci podniku (tzv. princip going concern) (6).

Likvidační hodnota

„Likvidační hodnota je zjišťována za předpokladu, že majetek podniku bude určitým způsobem rozdělen, rozprodán, případně zlikvidován. Z určitého úhlu pohledu může být ocenění likvidační hodnotou označeno i za metodu výnosovou, neboť hodnota podniku bude dána předpokládanými příjmy z likvidace. V tomto případě to ovšem nebudou příjmy z podniku jako funkčního celku, ale příjmy z odprodeje nebo likvidace jednotlivých majetkových položek. Jedná se tak o ocenění převážně statické, orientované na možnosti trhu vstřebat podnikový majetek v určeném časovém intervalu.“¹⁸

Substanční hodnota na principu reprodukčních cen

Cílem této oceňovací metody je stanovit, kolik by stálo znovuvybudování podniku. „Především rozlišujeme substanční hodnotu brutto a netto. **Substanční hodnotu brutto** získáme, zjistíme-li aktuální reprodukční ceny stejného nebo obdobného majetku a ty snížíme o případné opotřebení. Je to tedy hodnota znovupořízení aktiv podniku. Pokud od této hodnoty odečteme dluhy, zjistíme **substanční hodnotu netto**, tedy ocenění vlastního kapitálu. Konečným cílem ocenění bývá obvykle zjištění hodnoty netto, ale hodnota brutto má také svoji důležitou vypovídací schopnost. Dále budeme rozlišovat případ, kdy jsme schopni zahrnout do ocenění veškerá hmotná i nehmotná aktiva, a kdy nikoli. Hlavní problém spočívá, jak již bylo zmíněno, v nehmotných aktivech. Zde se totiž jedná nejen o tzv. identifikovatelný nehmotný majetek, jako jsou patenty, ochranné

¹⁷ (6, str. 269)

známky apod., ale i veškeré know how, vztahy k odběratelům a dodavatelům, organizace v podniku, kvalifikace personálu, pověst podniku a podobně. Pokud bychom byli schopni vyčíslit veškeré náklady na znovuvybudování podniku přesně v tom stavu, v jakém je k datu ocenění včetně zmíněných nehmotných položek, hovoříme o tzv. **úplné substanční hodnotě podniku**. Tuto hodnotu jsme ovšem v praxi schopni zjistit jen výjimečně. Pokud do výpočtu substanční hodnoty zahrneme pouze samostatně vymezitelný a manipulovatelný majetek, a to jak hmotný, tak nehmotný, mluvíme o **neúplné substanční hodnotě**. Tento případ v praxi převažuje.¹⁹ Jedná se o majetkové ocenění předpokládající pokračování podniku (going concern).

Substanční hodnota na principu úspory nákladů

Metoda se využívá při rozhodování investora, zda koupí podnik nebo vybuduje podnik nový. Opět je toto majetkové ocenění založeno na předpokladu trvalé existence podniku (going concern). „Pokud můžeme vycházet z předpokladu, že je známa pravděpodobná úroveň budoucích výnosů, pak hodnota podniku uvažovaného ke koupi plyne ze schopnosti jeho nahradit výdaje spojené s vybudováním nového podniku.“²⁰ Nedochozí tedy k izolovanému ocenění jednotlivých položek majetku, ale jsou zjišťovány peněžní toky spojené s jednotlivými majetkovými položkami. Pouze neprovozní aktiva se oceňují na základě možných výnosů z prodeje (tržními hodnotami) (6).

3.3. Účetní řešení prodeje podniku

Podstatné pro účetní řešení prodeje a koupě podniku je, že podnik je prodáván a kupován jako jeden funkční ekonomický celek za jednu celkovou cenu. Prodej podniku lze přirovnat k prodeji jakéhokoli jiného aktiva.

Prodej podniku se vždy promítne do hospodářského výsledku prodávajícího, a to porovnáním sjednané kupní ceny s účetní hodnotou čistých aktiv prodaného podniku.

¹⁸ (6, str. 283)

¹⁹ (6, str. 285)

²⁰ (6, str. 287)

V účetnictví kupujícího se nákup podniku projeví v rozvaze, vzniká závazek splatný v dohodnutém termínu. Kupující se stává vlastníkem podniku jako celku, do účetnictví přebírá jednotlivá aktiva a jednotlivé závazky (2).

3.3.1. Účetní předpisy

V účetních předpisech je prodej podniku nebo jeho části řešen v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 011 – Operace s podnikem následujícím způsobem:

3.1. Při prodeji podniku nebo jeho části prodávající zruší rezervy (s výjimkou rezerv povinně vytvářených podle zvláštních zákonů – například atomový zákon, zákon o odpadech) a opravné položky, které se váží k prodávanému majetku, ve prospěch nákladů, zruší se oceňovací rozdíl k nabytému majetku či goodwill (z předešlých transakcí či vkladů) nepřímo prostřednictvím účtů oprávek a příslušných účtů účtové skupiny 55-Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů nebo 64-Jiné provozní výnosy podle povahy daného zůstatku. Časové rozlišení související s prodejem podniku nebo jeho části se v případě, že jeho povaha umožňuje převod na kupujícího, vyúčtuje podle bodu 3.2. obdobně jako prodej pohledávky nebo jako převod závazku, v ostatních případech se zaúčtuje do výsledku hospodaření. Dohadné položky aktivní přecházejí jako pohledávka na kupujícího, dohadné položky pasivní jako závazek, který přebírá kupující.

3.2. Proávající vyúčtuje prodávaný majetek na příslušný účet ostatních mimořádných nákladů a tržbu z prodeje na příslušný účet ostatních mimořádných výnosů. Předávané závazky a rezervy povinně vytvářené podle zvláštních zákonů uvedené v bodu 3.1. vyúčtuje ve prospěch příslušného účtu ostatních mimořádných nákladů.

3.3. Kupující zachytí v účetnictví kupní cenu podniku nebo části podniku a převzatý majetek a předané závazky, popřípadě rezervy dle bodu 3.1., s případným využitím položky goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku podle ustanovení § 6 a 7 vyhlášky.

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, se podle § 6 odst. 2 písm. d) rozumí: goodwill pro účely této vyhlášky kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill se odpisuje rovnoměrně šedesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Záporný goodwill se odpisuje rovnoměrně šedesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny odpisování. Goodwill se vykazuje v účetnictví jako dlouhodobý nehmotný majetek.

V § 7 odst. 10 je uvedeno: *Položka „B.II.9.Oceňovací rozdíl k nabytému majetku“ obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně sto osmdesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně sto osmdesát měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. Neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se jednorázově odepíše při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, a to beze změny doby odpisování. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku se vykazuje v účetnictví jako dlouhodobý hmotný majetek.*

V zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je v § 24 odst. 3 řešeno ocenění aktiv koupeného podniku:

(3) Při nabytí více než jedné složky majetku převodem či přechodem, pokud nelze jednotlivé složky majetku ocenit postupem podle § 25, ocení účetní jednotka jednotlivé složky majetku

- a) při nabytí podniku či jeho části tvořící samostatnou organizační složku, a to i při přeměně společnosti s výjimkou změny právní formy*
 - 1. oceněním jednotlivých složek majetku vedeného v účetnictví účetní jednotky, ze které bylo právo k podniku převedeno nebo přešlo, nebo*
 - 2. oceněním jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu,*
- b) v ostatních případech poměrným rozúčtováním celkové pořizovací ceny nebo reprodukční pořizovací ceny.*

Dále je v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v § 24 odst. 5 uvedeno:

Účetní metodu oceňování majetku podle odstavců 3 a 4 upraví prováděcí právní předpis.

3.3.2. Okamžik uskutečnění účetního případu

Prodávající zaúčtuje úbytek majetku a závazků, které jsou součástí prodaného podniku, ke dni uskutečnění účetního případu. Tím je v případě prodeje podniku den nabytí účinnosti smlouvy. Výjimkou jsou nemovitosti, kdy k přechodu vlastnictví z prodávajícího na kupujícího dochází vkladem do katastru nemovitostí. Podle § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, nastávají právní účinky vkladu do katastru nemovitostí na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen příslušnému orgánu. Pro zaúčtování prodeje podniku je samozřejmě ideální, pokud bude pouze jeden den uskutečnění účetního případu. Z tohoto důvodu je výhodné podat návrh na vklad do katastru nemovitostí ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku (5).

V případě prodeje podniku k 31.12. se může stát významnou otázkou, kdo bude v průběhu rozhodného dne o prodáváném podniku účtovat – zda kupující či prodávající. Ve smlouvě o prodeji podniku by bylo vhodné toto určit. Z logiky věci vyplývá, že do konce rozhodného dne by měl o prodáváném podniku účtovat prodávající (2).

3.3.3. Mimořádná účetní závěrka a inventarizace

Zákon o účetnictví neukládá povinnost sestavit ke dni prodeje podniku mimořádnou účetní závěrku, přesto je sestavení takovéto účetní závěrky a provedení inventarizace žádoucí. Prokáže se tak hodnota majetku a závazků, což je důležité pro prodávajícího, kupujícího i znalce oceňujícího podnik. Bez inventarizace by také těžko mohl být naplněn § 483 ObchZ, podle něhož musí být majetek a závazky prodaného podniku předány podle průkazného soupisu.

Prodávající by měl do konce rozhodného dne zúčtovat také inventarizační rozdíly zjištěné v mimořádné inventuře a inventarizaci (2).

Před sestavením mimořádné účetní závěrky musí prodávající dle ČÚS 011 zaúčtovat účetní případy, které souvisejí s prodejem podniku:

- oceňovací rozdíl k nabytému majetku nebo goodwill v případě, že o něm bylo v minulosti účtování při nabytí souboru majetku privatizací, koupí nebo vkladem. Tyto položky přestanou mít prodejem podniku svůj význam a rozpouští podle své povahy do nákladů nebo do výnosů;
- opravné položky, které se váží k prodávanému majetku, se při prodeji majetku zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů;
- rezervy se váží k určitému převáděnému majetku a také se zruší ve prospěch nákladů (výjimkou jsou rezervy tvořené podle zvláštních předpisů – např. atomový zákon, zákon o odpadech);
- časové rozlišení se v případě, že jeho povaha umožňuje převod na kupujícího, vyúčtuje obdobně jako prodej pohledávky nebo jako převod závazku, v ostatních případech se zaúčtuje do výsledku hospodaření. Dohadné položky aktivní přecházejí jako pohledávka na kupujícího, dohadné položky pasivní jako závazek, který přebírá kupující (5).

3.3.4. Převzetí aktiv a závazků kupujícím

Kupující může převzít do svého účetnictví jednotlivá aktiva a jednotlivé závazky dvojím způsobem:

1. Aktiva a závazky převezme v účetních cenách z účetnictví prodávajícího. Použití účetních cen z účetnictví prodávajícího má smysl tehdy, pokud se účetní ceny příliš neliší od reálných hodnot. Jejich zachování má výhodu v jejich průkaznosti. Rozdíl mezi kupní cenou podniku a souhrnem aktiv a závazků z účetnictví prodávajícího je oceňovacím rozdílem k nabytému majetku odpisovaným rovnoměrně 180 měsíců.
2. Aktiva a závazky převezme v přeceněných hodnotách. V případě, že účetní ceny aktiv a závazků obsahují významné tiché rezervy, je věcně správnější použití přeceněných hodnot, nabízí se použití reálných hodnot. Pro kupujícího mají převzatá aktiva a závazky určitou reálnou hodnotu v rámci použití koupeného podniku. Rozdíl mezi kupní cenou podniku a souhrnem individuálně přeceněných aktiv a závazků je goodwillem odpisovaným rovnoměrně 60 měsíců.

3.3.5. Účtování nákladů vzniklých při prodeji podniku

Účtování nákladů vyvolaných transakcí prodeje a koupě podniku není v českých účetních předpisech nijak speciálně upraveno.

U prodávajícího však musejí být všechny přímé náklady spojené s prodejem podniku zúčtovány v souladu s obecnými ustanoveními platných účetních předpisů do nákladů. Jsou vyvolány prodejem podniku a proto musejí zatížit výnos z prodeje podniku. V praxi se bude většinou jednat o služby advokátů, finančních poradců, auditorů, daňových poradců apod..

U kupujícího jsou tyto náklady spojeny s pořízením podniku a musejí se tedy stát součástí pořizovací ceny akvizice. Tento účetní postup lze dovodit také z předpisu Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, platného do 31.12.2002, kde bylo k účtu 097 uvedeno: *Na účtu 097-Opravná položka k nabytému majetku se účtuje při nabytí souboru majetku privatizací, koupí nebo vkladem a v rámci přeměn společností, nejsou-li sjednány či jinak stanoveny ceny jednotlivých složek souboru majetku.*

Opravnou položkou je rozdíl a) buď mezi oceněním nabytého souboru majetku jednou částkou (např. kupní cenou, nejsou-li náklady související s pořízením) a souhrnem ocenění jednotlivých složek souboru majetku v účetnictví privatizovaného, prodávajícího nebo vkládajícího subjektu nebo zanikající společnosti, sníženým o převzaté závazky (2).

4. ŘEŠENÍ PRODEJE PODNIKU V PRAXI

Na daňovou, účetní a poradenskou firmu se v únoru 2006 obrátil její klient s tím, že potřebuje převést svůj zemědělský podnik na syna. Důvodem tohoto požadavku byla možnost získat dotaci poskytovanou čtvrtletně až po dobu 15 kalendářních let a to na základě Nařízení vlády č. 69/2005 Sb., o stanovení podmínek pro poskytování dotace v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele. Cílem tohoto dotačního programu financovaného z evropských fondů je podpora dřívějšího ukončení aktivní činnosti starších zemědělců a usnadnění vstupu chybějící mladé generace do málo atraktivního oboru zemědělství. Klient a jeho syn splňovali veškeré podmínky nezbytné pro přiznání dotace.

4.1. Výběr varianty převodu majetku a závazků

Prvním krokem bylo posouzení možných variant převodu majetku a závazků z jedné fyzické osoby na druhou fyzickou osobu. Ministerstvo zemědělství České republiky vydalo metodický materiál k provádění nařízení vlády č. 69/2005 Sb.. V tomto metodickém materiálu bylo doporučeno převést majetek a závazky tvořící zemědělský podnik v případě převodu na potomka v řadě přímé buď smlouvou o prodeji podniku nebo darovací smlouvou.

4.1.1. Posouzení variant převodu majetku a závazků

Daňová, účetní a poradenská firma zhodnotila obě varianty převodu zemědělského podniku:

1. Smlouva o prodeji podniku se jevila jako ideální nástroj pro převod zemědělského podniku z otce na syna, a to s ohledem na právní transparentnost této transakce a zejména s ohledem na skutečnost, že nedojde k nadměrnému daňovému zatížení prodávajícího ani kupujícího.

2. Darovací smlouva se z daňových důvodů ukázala jako zcela nevhodná. Podle § 3 odst. 4 písm. a) ZDP jsou totiž předmětem daně z příjmů fyzických osob také dary přijaté v souvislosti s podnikáním. Příjmy ze zemědělské výroby jsou nepochybně příjmy z podnikání (viz. § 7 odst. 1 ZDP). Také je zřejmé, že syn by darovaný podnik k podnikání využíval. Uvážíme-li, že sazba daně z příjmů fyzických osob se pohybuje mezi 12% až 32%, pak lze snadno dovodit, že zatížení obdarovaného syna daní z příjmů fyzických osob by bylo neúměrně vysoké. Dalším závažným daňovým problémem by bylo zatížení daní z přidané hodnoty. Podle § 13 odst. 4 a 5 ZDPH by otec jako plátce DPH musel z darovaného majetku, u kterého uplatnil v minulosti odpočet, odvést DPH. Syn, také plátce DPH, by však neměl nárok na odpočet DPH, protože darovaný majetek není ve smyslu § 2 ZDPH předmětem daně a nejedná se tedy o zdanitelné plnění. Nárok na odpočet může však podle § 72 ZDPH vzniknout pouze u přijatých zdanitelných plnění. Pokud tedy uvážíme, že základní sazba DPH je 19%, pak vidíme, že otec by byl neúměrně daní z přidané hodnoty zatížen, zatímco syn by odpočet uplatnit nemohl.

Daňová, účetní a poradenská firma na základě odborného posouzení obou variant klientovi jednoznačně doporučila převést zemědělský podnik na syna prostřednictvím smlouvy o prodeji podniku.

4.1.2. Výběr varianty prodeje podniku

Klient se na základě rozboru a doporučení rozhodnul převést majetek a závazky na základě smlouvy o prodeji podniku. Daňová, účetní a poradenská firma podepsala v březnu 2006 s klientem (prodávajícím) smlouvu, v níž se zavázala dozorovat celý proces prodeje podniku a to jako manager prodeje podniku (dále jen manager prodeje).

Manager prodeje se zavázal vypracovat pro klienta:

1. Projekt prodeje podniku, včetně časového harmonogramu.
2. Vyhotovit smlouvu o prodeji podniku.
3. Zajistit vyhotovení ocenění podniku znalcem.

4. Poskytnout metodické vedení při zpracování daňové evidence za rok 2006 prodávajícího i kupujícího.
5. Vypracovat varianty zaúčtování koupeného podniku u kupujícího, pokud by se tento stal účetní jednotkou od 1.1.2006 nebo od 1.1.2007. Vyhodnotit daňové souvislosti v obou těchto variantách.
6. Zpracovat nejpozději do 30.6.2007 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2006 prodávajícího i kupujícího.

Při podpisu smlouvy mezi managerem prodeje a jeho klientem byl rovněž dohodnut den, ke kterému bude podnik prodán. Jako den prodeje podniku byl stanoven 30. duben 2006. Pro prodávajícího (otce) i kupujícího (syna) tak bylo již při podpisu smlouvy s managerem prodeje zřejmé, že prodej podniku bude dlouhodobý proces, který bude ve svých důsledcích trvat až do 30.6.2007, tj. do konce prodlouženého termínu pro podání přiznání k dani z příjmů za rok 2006.

4.2. Prodej zemědělského podniku fyzické osoby jiné fyzické osobě

Prodávajícím byl otec kupujícího, fyzická osoba podnikající v oblasti zemědělské výroby vedoucí daňovou evidenci, čtvrtletní plátce DPH.

Kupujícím byl syn prodávajícího, fyzická osoba podnikající v oblasti zemědělské výroby, vedoucí daňovou evidenci, čtvrtletní plátce DPH.

Manager prodeje postupoval při procesu prodeje podniku v dále uvedených krocích.

4.2.1. Časový harmonogram

Prvním krokem managera prodeje bylo urychlené vypracování časového harmonogramu prodeje podniku, aby prodávající i kupující měli přehled o zásadních časových souvislostech a mohli se připravit na jednotlivé dílčí kroky procesu prodeje podniku. Klientovi byl časový harmonogram předán začátkem dubna 2006.

Časový harmonogram prodeje podniku (cílem je uskutečnit prodej k 30.04.2006):

1. Smlouva o prodeji podniku. Kupní cena v návrhu smlouvy nebude vyčíslena, bude zde uvedeno, že bude stanovena dle znaleckého ocenění podniku ke dni účinnosti smlouvy (tj. k 30.04.2006). Přestože kupní cena je věcí dohody mezi prodávajícím a kupujícím, je znalecké ocenění podniku potřebné kvůli ustanovení § 7b ZDP, navíc se jedná o transakci mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a také z tohoto hlediska je užitečné mít znalecké ocenění k dispozici pro případné dokazování ve smyslu § 31 ZSDP správci daně. Je zřejmé, že znalec bude vycházet při ocenění především z daňové evidence (soupisu majetku a závazků včetně inventur) sestavené k 30.4.2006.
2. Podpis smlouvy. Bez zbytečného odkladu (k 30.4.2006) se podepíše smlouva, tento den je dnem právní účinnosti prodeje. Předem vyhotovený soupis věcí zahrnutých do prodeje bude podepsán oběma stranami k výše uvedenému dni (viz. § 483 ObchZ). Je potřeba, aby tento soupis věcí a dále soupis závazků byl oběma stranami skutečně zkontrolován, tj. musí být provedena inventarizace majetku a závazků k 30.4.2006 (ať už se jedná o inventarizaci fyzickou či dokladovou).
3. Přechod vlastnického práva. K přechodu vlastnického práva k věcem, které jsou součástí prodávaného podniku, dochází v zásadě ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku (tj. k 30.4.2006). Výjimkou jsou majetkové složky, u kterých je vázán přechod vlastnického práva na zápis v určité evidenci. V případě nemovitostí přejde vlastnické právo vkladem do katastru nemovitostí. Je žádoucí zajistit, aby návrh na vklad do katastru nemovitostí byl podán ke dni účinnosti smlouvy o prodeji podniku (k 30.4.2006).
4. Oznamovací povinnost v obchodních vztazích. Kupující je povinen bez zbytečného odkladu (po dni podpisu smlouvy) oznámit věřitelům převzetí závazků a prodávající dlužníkům přechod pohledávek na kupujícího (viz. § 477 ObchZ). Výše uvedené platí také pro poskytnuté úvěry nebo leasingy.

5. Oznamovací povinnost vůči státním institucím. Prodávající i kupující jsou povinni do 15-ti dnů od podpisu smlouvy oznámit správci daně změny, ke kterým dojde v rámci prodeje podniku (viz. § 33 odst. 7 ZSDP). Především půjde o změnu bankovních účtů, které přejdou z prodávajícího na kupujícího a změny v okruhu daní, k nimž je nutné se registrovat (daň z nemovitostí, daň silniční atp.). Do 8-mi dnů od podpisu smlouvy je třeba splnit oznamovací povinnost vůči správě sociálního pojištění a zdravotním pojišťovnám vyplývající z přechodu práv a povinností z pracovněprávních vztahů z prodávajícího na kupujícího (viz. § 480 ObchZ).

4.2.2. Informace o daňových dopadech

Klient a účetní zpracovávající jeho daňovou evidenci byli managerem prodeje informováni také o dopadech prodeje podniku v oblasti ostatních daní mimo daň z příjmů fyzických osob.

Daňové dopady prodeje podniku z pohledu ostatních daní:

- Daň z přidané hodnoty
Prodej podniku není zdanitelným plněním, jak vyplývá z § 13 odst. 10 písm. a) ZDPH, pokud se jedná o hmotný majetek, a z § 14 odst. 5 písm. a) ZDPH, pokud se jedná o nehmotný majetek a další složky majetku podniku, které jsou pro účely DPH považovány za služby. Protože se nejedná o zdanitelné plnění, nebude odváděna daň.
- Daň z převodu nemovitostí
Na základě smlouvy o prodeji podniku dojde k převodu vlastnického práva k nemovitostem, ve smyslu § 9 odst. 1 písm. a) ZDDPN podléhá tento převod dani z převodu nemovitostí. Poplatníkem této daně je převodce (prodávající), nabyvatel (kupující) je v tomto případě ručitelem. Sazba daně z převodu nemovitostí činí 3%. Součástí daňového přiznání bude znalecký posudek o ceně nemovitosti zjištěné podle oceňovacího předpisu, platné v den nabytí nemovitosti novým vlastníkem. Součástí daňového přiznání bude také ověřený opis nebo ověřená kopie kupní

smlouvy (smlouvy o prodeji podniku). Poplatník (prodávající) je povinen podat přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí. V daňovém přiznání k dani z převodu nemovitostí je poplatník povinen sám si daň z převodu nemovitostí vypočítat a ve lhůtě pro podání daňového přiznání daň uhradit na účet místně příslušného správce daně (FÚ v jehož územní působnosti se nachází nemovitost).

- **Daň z nemovitostí**

Poplatníkem daně z nemovitostí je vlastník pozemku a stavby vždy k 1.1. následujícího zdaňovacího období. V případě prodeje podniku včetně nemovitostí k 30.4.2006 se kupující stane poplatníkem až od následujícího období (od 1.1.2007) a vznikne mu do konce ledna 2007 povinnost podat přiznání k dani z nemovitostí.

- **Daň silniční**

Zánik a vznik daňové povinnosti v případě prodeje podniku není vázán na změnu vlastnictví, ale výhradně na změnu zápisu provozovatele v TP. Dojde-li v průběhu zdaňovacího období ke změně v osobě poplatníka, zaniká daňová povinnost původnímu poplatníkovi uplynutím kalendářního měsíce, který předchází před kalendářním měsícem vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi (viz. § 8 ZDS). Pokud tedy bude provedena změna zápisu v TP např. dne 3.5.2006, daňová povinnost kupujícímu vznikne v květnu 2006 a daňová povinnost prodávajícímu zanikne v dubnu 2006.

4.2.3. Smlouva o prodeji podniku

Třetím krokem managera prodeje bylo vypracování smlouvy o prodeji podniku. Smlouva obsahovala všechny náležitosti vyžadované obchodním zákoníkem. Ve smlouvě byl stanoven den prodeje podniku 30.4.2006, tento den byl také dnem účinnosti smlouvy. Ve smlouvě bylo dohodnuto, že kupní cena celého podniku bude stanovena na základě posudku znalce vypracovaného ke dni 30.4.2006. Smluvní strany se dále dohodly, že kupní cena bude splacena nejpozději do pěti let od účinnosti smlouvy. Ve smlouvě byly jednotlivě uvedeny nemovitosti převáděné jako součást

podniku. Důvodem takto ve smlouvě jednotlivě určených nemovitostí byla skutečnost, že při podání návrhu na vklad vlastnického práva do katastr nemovitostí bylo nutné jednotlivé nemovitosti přesně specifikovat. Smlouva o prodeji podniku byla podepsána dne 28.4.2006, podpisy prodávajícího i kupujícího byly notářsky ověřeny.

4.2.4. Vklad do katastru nemovitostí

Návrh na vklad do katastru nemovitostí byl záměrně podán 30.4.2006, protože tento den byl dnem účinnosti smlouvy o prodeji podniku. Řízení o povolení vkladu práva do katastru nemovitostí bylo zahájeno dne 30.4.2006 a ukončeno bylo v průběhu května 2006.

4.2.5. Kontrola oznamovacích a registračních povinností

Průběžně od počátku května až do konce roku 2006 manager prodeje kontroloval:

- přepsání dopravních prostředků v technických průkazech z prodávajícího na kupujícího,
- registraci kupujícího jako zaměstnavatele u správy sociálního zabezpečení včetně přehlášení zaměstnanců,
- registraci kupujícího jako zaměstnavatele u zdravotních pojišťoven včetně přehlášení zaměstnanců,
- registraci ne finančním úřadě k dani ze závislé činnosti a silniční dani,
- provedení cesí leasingových smluv,
- přepis majitele bankovního účtu ve finančním ústavu,
- rozeslání oznamovacích dopisů odběratelům a dodavatelům (vzor těchto dopisů dodal manager prodeje).

4.2.6. Ocenění nemovitostí znalcem

V průběhu května 2006 vypracoval znalec oceňovací posudek na nemovitosti náležející k prodávanému podniku. Tento znalecký posudek se jednak stal přílohou

k daňovému přiznání k dani z převodu nemovitostí a jednak byl využit při následném znaleckém ocenění celého podniku (viz. dále).

4.2.7. Podání přiznání k dani z převodu nemovitostí

Začátkem června 2006 podal prodávající daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí. Součástí daňového přiznání byl jednak znalecký posudek o ceně nemovitosti zjištěné podle oceňovacího předpisu k 30.4.2006 a dále byla součástí daňového přiznání ověřená kopie smlouvy o prodeji podniku. Ve znaleckém posudku byly stavby oceněny na částku 531.705,- Kč a pozemky na částku 352.835,- Kč, celkově tedy byly nemovitosti oceněny ve výši 884.540,- Kč. Daňový základ u daně z převodu nemovitostí se zaokrouhluje na celé stokoruny nahoru, tzn. základ daně tak činil 884.600,- Kč. Kupní cena byla shodná s cenou dle oceňovacího předpisu. V daňovém přiznání k dani z převodu nemovitostí si prodávající daň z převodu nemovitostí vypočítal a ihned při podání daňového přiznání daň v hotovosti správci daně uhradil.

Daňový základ	Daňová sazba	Daň z převodu nemovitostí
884.600,00 Kč	3 %	26.538,00 Kč

Tabulka 2: Výpočet daně z převodu nemovitostí

4.2.8. Ukončení podnikání prodávajícím

Jednou z podmínek pro poskytování dotace bylo ukončení provozování zemědělské činnosti prodávajícího, tzn. ukončení podnikání. Proávající byl již na samém počátku procesu prodeje podniku informován managerem prodeje o skutečnosti, že při ukončení podnikání bude nutné provést úpravy daňového základu ve smyslu § 23 odst. 8 písm. b) bod 1. ZDP. Jednalo se především o pohledávku za prodaný podnik, která bude muset být celá zahrnuta do daňového základu v daňovém přiznání k dani z příjmů prodávajícího za rok 2006 z titulu ukončení podnikání, ať již bude v roce 2006 zaplacená či nikoli. Proávající ukončil podnikání k 19. červnu 2006.

4.2.9. Podklady z daňové evidence prodávajícího

Dalším krokem manažera prodeje bylo zpracování a analýza údajů z daňové evidence k 30.4.2006. Od externí účetní, která vedla prodávajícímu daňovou evidenci byly v průběhu června získána data k 30.4.2006 a následně byl sestaven:

- a) Přehled majetku a závazků, jako i jiných hodnot. Tento přehled majetku a závazků byl ještě v červnu 2006 předán znalci, tak aby mohl být použit jako podklad ke znaleckému ocenění podniku. Přehled majetku a závazků je také základním podkladem pro zdanění prodeje podniku daní z příjmů fyzických osob u prodávajícího.

MAJETEK A ZÁVAZKY	k 30.4.2006
Stavby (brutto)*	1.450.000,00 Kč
Samostatné movité věci a soubory movit. věcí (brutto)**	5.051.610,00 Kč
Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč (brutto) ***	438.892,57 Kč
Pozemky	808.110,00 Kč
Nedokončený majetek	313.699,30 Kč
Zásoby – nedokončená výroba	474.390,00 Kč
Pohledávky z obchodního styku (krátkodobé)	115.771,50 Kč
Peníze v pokladně	14.951,00 Kč
Bankovní účet	85.701,55 Kč
MAJETEK V DAŇOVÉ EVIDENCI	8.753.125,92 Kč
Předplacené pojistné – stroje	13.266,15 Kč
Předplacené leasingové výdaje	1.196.447,00 Kč
MAJETEK MIMO DAŇ. EVID. (DALŠÍ HODNOTY)	1.209.713,15 Kč
MAJETEK CELKEM	9.962.839,07 Kč
Závazky z obchodního styku	249.115,10 Kč
Neuhrazené nájemné za pronajatá pole	228.974,00 Kč
Závazky z nesplacených pozemků	514.251,00 Kč
Závazky – nevyplacené mzdy zaměstnancům	8.381,00 Kč
Závazky vůči SSZ z mezd zaměstnanců	3.439,00 Kč
Závazky vůči ZP z mezd zaměstnanců	1.366,00 Kč
Závazky vůči FÚ – daň ze závislé činnosti zaměstnanců	468,00 Kč
Úvěry (zůstatky tří dlouhodobých úvěrů)	829.445,00 Kč
ZÁVAZKY CELKEM	1.835.439,10 Kč
ROZDÍL (MAJETEK – ZÁVAZKY)	+ 8.127.399,97 Kč

Tabulka 3: Přehled majetku a závazků prodávajícího podniku v cenách brutto

- * Ocenění v pořizovacích cenách (brutto): 1.450.000,- Kč, odpisy byly v minulosti uplatněny ve výši 513.300,- Kč, zůstatková cena tak činí 936.700,- Kč (netto).

- **** Ocenění v pořizovacích cenách (brutto): 5.051.610,- Kč, odpisy byly v minulosti uplatněny ve výši 3.509.629,- Kč, zůstatková cena tak činí 1.541.981,- Kč (netto).
- ***** Ocenění v pořizovacích cenách (brutto): 438.892,57 Kč, drobný majetek byl v minulosti při zaplacení uplatněn v plné výši do daňových výdajů, netto hodnota tak činí 0,- Kč.

Pokud by při sestavování přehledu majetku a závazků byly použity účetní netto ceny, rozdíl mezi majetkem a závazky by činil 3.665.578,40 Kč (8.127.399,97 Kč – 513.300,- Kč – 3.509.629,- Kč – 438.892,57 Kč). Ocenění účetními netto cenami ukazuje následující tabulka.

MAJETEK A ZÁVAZKY	k 30.4.2006
Stavby (netto)*	936.700,00 Kč
Samostatné movité věci a soubory movit. věcí (netto)**	1.541.981,00 Kč
Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč (netto)***	0,00 Kč
Pozemky	808.110,00 Kč
Nedokončený majetek	313.699,30 Kč
Zásoby – nedokončená výroba	474.390,00 Kč
Pohledávky z obchodního styku (krátkodobé)	115.771,50 Kč
Peníze v pokladně	14.951,00 Kč
Bankovní účet	85.701,55 Kč
MAJETEK V DAŇOVÉ EVIDENCI	4.291.304,35 Kč
Předplacené pojistné – stroje	13.266,15 Kč
Předplacené leasingové výdaje	1.196.447,00 Kč
MAJETEK MIMO DAŇ. EVID. (DALŠÍ HODNOTY)	1.209.713,15 Kč
MAJETEK CELKEM	5.501.017,50 Kč
Závazky z obchodního styku	249.115,10 Kč
Neuhrazené nájemné za pronajatá pole	228.974,00 Kč
Závazky z nesplacených pozemků	514.251,00 Kč
Závazky – nevyplacené mzdy zaměstnancům	8.381,00 Kč
Závazky vůči SSZ z mezd zaměstnanců	3.439,00 Kč
Závazky vůči ZP z mezd zaměstnanců	1.366,00 Kč
Závazky vůči FÚ – daň ze závislé činnosti zaměstnanců	468,00 Kč
Úvěry (zůstatky tří dlouhodobých úvěrů)	829.445,00 Kč
ZÁVAZKY CELKEM	1.835.439,10 Kč
ROZDÍL (MAJETEK – ZÁVAZKY)	+ 3.665.578,40 Kč

Tabulka 4: Přehled majetku a závazků prodávajícího podniku v cenách netto

- b) Analýza hmotného majetku a pozemků. Tato analýza byla nezbytná pro zjištění součtu zůstatkových cen hmotného majetku, který je při prodeji podniku u prodávajícího daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 12 písm. a) ZDP. Dále bylo

nutné zjistit pořizovací ceny pozemků, které jsou u kupujícího daňovým výdajem podle § 24 odst. 12 písm. f) ZDP.

Majetek	Pořizovací / zůstatková cena	Daňový výdaj
Pozemky	808.110,00 Kč	808.110,00 Kč
Hmotný majetek (netto)	2.478.681,00 Kč	2.478.681,00 Kč
Nedokončený majetek	313.699,30 Kč	0,00 Kč
CELKEM	3.600.490,30 Kč	3.286.791,00 Kč

Tabulka 5: Analýza hmotného majetku a pozemků

Pořizovací cena pozemků činila 808.110,- Kč, pozemky se neodpisují a proto je daňovým výdajem celá pořizovací cena.

Hmotný majetek byl evidován v netto hodnotě 2.478.681,- Kč (stavby 936.700,- Kč + movité věci 1.541.981,- Kč), tzn. pořizovací cena byla snižena o v minulosti uplatněné odpisy, a tato suma zůstatkových cen se stala daňovým výdajem.

Daňovým výdajem je zůstatková cena hmotného majetku. Nedokončený majetek však nelze ve smyslu zákona o daních z příjmů považovat za hmotný majetek, vyplývá to z ustanovení § 26 odst. 10 ZDP, kde je uvedeno: *Hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilému obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.* Proto nedokončený majetek ve výši 313.699,30 Kč nemohl být uznán jako daňově relevantní výdaj.

- c) Analýza DPH u pohledávek. U pohledávek, jejichž úhrada by byla zdanitelným příjmem, je podle § 24 odst. 13 ZDP daňovým výdajem DPH, byla-li splněna daňová povinnost na výstupu.

DPH u pohledávek	Částka
DPH ze všech neuhrazených pohledávek	15.126,10 Kč
Z toho DPH z částečně uhrazených pohledávek (částečná platba vč. DPH)	-11.304,60 Kč
DPH – rozdíl	3.821,50 Kč

Tabulka 6: Analýza DPH u pohledávek

Částka DPH u všech pohledávek, které by byly při úhradě daňovým příjmem, činila 15.126,10 Kč. Naskytla se však otázka, jak postupovat u těchto pohledávek, které již byly částečně uhrazeny a právě DPH ve výši 11.304,60 Kč již byla v daňové evidenci zaevidována jako uhrazená. Z důvodu daňové opatrnosti byl jako daňový výdaj uplatněna pouze DPH ve výši 3.821,50 Kč u pohledávek, které nebyly ani částečně splaceny.

- d) Analýza závazků. Podle § 24 odst. 12 písm. i) ZDP je daňovým výdajem při prodeji podniku hodnota závazků, jejichž úhrada by byla výdajem. Současně platí podmínka uvedená v § 24 odst. 13 ZDP, tzn. že u plátců DPH se rozumí hodnotou závazků hodnota bez DPH, byl-li uplatněn odpočet daně na vstupu.

Závazky	Závazky celkem (Kč)	Z toho závazky bez DPH, které by byly daňovým výdajem (Kč)
Závazky z obchodního styku	249.115,10 Kč	87.967,10 Kč
Neuhrazené nájemné za pronajatá pole	228.974,00 Kč	228.974,00 Kč
Nesplacené pozemky	514.251,00 Kč	0,00 Kč
Mzdové závazky	13.654,00 Kč	13.654,00 Kč
Úvěry (zůstatky tří úvěrů)	829.445,00 Kč	0,00 Kč
CELKEM	1.835.439,10 Kč	330.595,10 Kč

Tabulka 7: Analýza závazků

Od závazků z obchodního styku ve výši 249.115,10 Kč bylo nutné jednak odečíst hodnotu závazků, jejichž úhrady by daňovým výdajem nebyla (závazek z nesplaceného hmotného majetku) a dále hodnotu DPH (u všech závazků byl uplatněn odpočet na vstupu). Závazky z obchodního styku tak bylo možné uznat jako daňový náklad pouze ve výši 87.967,10 Kč. Neuhrazené nájemné za pronajatá pole ve výši 228.974,- Kč, stejně jako závazky z mezd zaměstnanců ve výši 13.654,- Kč (8.381,- Kč + 3.439,- Kč + 1.366,- Kč + 468,- Kč) by při úhradě byly daňovým výdajem, proto jsou výdajem z titulu prodeje podniku. Závazky z nesplacených pozemků ve výši 514.251,- Kč a závazky plynoucí ze tří nesplacených úvěrů ve výši 829.445,- Kč by však při úhradě nebyly daňově uznatelným výdajem, proto se nestaly ani výdajem z titulu prodeje podniku.

4.2.10. Ocenění podniku znalcem

Znalec vypracoval v listopadu 2006 posudek oceňující zemědělský podnik ke dni 30.4.2006. Při oceňování podniku znalec zjišťoval substanční hodnotu brutto (oceňovací metoda: substanční hodnota na principu reprodukčních cen). Při tomto majetkovém přístupu k ocenění znalec ocenil každou majetkovou složku, souhrn jejich užitných hodnot pak vytvořil substanční hodnotu majetku podniku brutto. Složky byly objektivně hodnoceny k datu ocenění, tzn. k 30.4.2006, a za předpokladu, že podnik bude pokračovat ve své činnosti (princip going concern).

Znalec se přiklonil, vzhledem k účelu a předmětu ocenění, k hodnotě majetku, závazků a čistého obchodního jmění vyjádřeného metodou substanční, neboť tato hodnota podle jeho odborného názoru indikovala reálnou hodnotu podniku pro prodej.

Podkladem pro přecenění aktiv byl:

- přehled majetku a závazků k 30.4.2006,
- seznam dlouhodobého majetku s pořizovacími a zůstatkovými cenami,
- soupis pohledávek s uvedenou dobou jejich splatnosti.

1. Ocenění dlouhodobého hmotného majetku (DHM) – staveb

Ocenění staveb bylo provedeno podle vyhlášky MF ČR č. 540/2002 Sb., § 7 odst. 1, přílohy č. 8, ve znění vyhlášky č. 452/2003 Sb. a 640/2004 Sb.

Ocenění staveb k 30.4.2006 ukazuje následující tabulka.

Název	Hodnota účetní	Hodnota substanční
Stavby	1.450.000,00 Kč	531.705,00 Kč
Oprávky ke stavbám	-513.300,00 Kč	-
CELKEM	936.700,00 Kč	531.705,00 Kč

Tabulka 8: Ocenění staveb

2. Ocenění pozemků

Předmětem znaleckého ocenění bylo celkem šest pozemků s ornou půdou. Ocenění orné půdy bylo provedeno podle vyhlášky MF ČR č. 540/2002 Sb., § 29 odst. 1) –

bonitovaných půdně ekologických jednotek uvedených v příloze 19. Všech šest pozemků se nachází v záplavovém území řeky, vyžadující nákladné meliorační úpravy toku, včetně vybudování ochranných protipovodňových hrází. Při ocenění těchto pozemků byla podle přílohy č. 20 provedena srážka z vypočítané ceny pozemků.

Ocenění pozemků k 30.4.2006 ukazuje následující tabulka.

Název	Hodnota účetní	Hodnota substanční
Pozemky – orná půda	808.110,00 Kč	352.835,00 Kč
CELKEM	808.110,00 Kč	352.835,00 Kč

Tabulka 9: Ocenění pozemků

3. Ocenění dlouhodobého hmotného majetku (DHM) – samostatných movitých věcí
Obvyklá cena byla vypočtena jako součin časové ceny a koeficientu prodejnosti K_p . Koeficient prodejnosti K_p vyjadřuje poměr mezi zprůměrovanými skutečně dosaženými prodejními cenami a časovými cenami srovnatelného majetku v rozhodné době a v rozhodném místě.

a) Metoda zjištění hodnoty

Ke zjištění hodnoty bylo využito metody hodnotového ocenění, tj. vyjádření zůstatkové technické hodnoty DHM formou časové ceny. Časová cena vyjadřuje míru skutečného technicko-ekonomického opotřebení DHM, bez ohledu na výši účetních odpisů. Časová cena není prodejní (obecnou) cenou jednotlivých DHM, neboť nezohledňuje situaci na trhu. Časové ceny, jako výsledek zjištění hodnoty, jsou vyjádřeny v Kč.

b) Metoda stanovení časové ceny

Časovou cenou (CČ) ke dni stanovení hodnoty se rozumí cena vypočítaná tak, že od výchozí ceny se odečte částka odpovídající skutečnému opotřebení, ke kterému došlo v době od pořízení DHM, do dne stanovení hodnoty.

Výpočet časové ceny se provede dle vzorce:

$$C\check{C} = \frac{TH}{100} \times CN \text{ (Kč)}$$

kde znamená: $C\check{C}$ - cena časová (Kč)
 CN - cena výchozí (Kč)
 TH - technická hodnota (%)

c) Technická hodnota (TH)

Zbytek technického života DHM ke dni stanovení hodnoty vychází z porovnání s DHM továrně novým, kde TH je 100% a jeho prognózovanou životností (též zbytkovou životností).

Výpočet technické hodnoty se provede podle vzorce:

$$TH = 100 - ZA \text{ (%)}$$

kde znamená: TH - technická hodnota (%)
 ZA - základní amortizace (%)

Základní amortizace je mírou snížení technické hodnoty DHM v porovnání s DHM továrně novým. Je užíváno 5 amortizačních stupnic pro prognózovanou životnost – 5, 10, 15, 20, 25 let podle druhu a charakteru DHM a jeho využití.

d) Cena výchozí (CN)

Je cena výrobku továrně nového. U DHM staršího 5 let bylo použito jako výchozích původních cen pořizovacích, u DHM mladšího pak byl proveden přepočet do úrovně současných cen.

Ocenění dlouhodobého hmotného majetku – samostatných movitých věcí k 30.4.2006 ukazuje následující tabulka.

Název	Hodnota účetní	Hodnota substanční
Samostatné movité věci	5.051.610,00 Kč	1.243.467,84 Kč
Oprávky k samostatným movitým věcem	-3.509.629,00 Kč	-
CELKEM	1.541.981,00 Kč	1.243.467,84 Kč

Tabulka 10: Ocenění samostatných movitých věcí

4. Ocenění dlouhodobého drobného hmotného majetku (DDHM)

Při ocenění velkého souboru DDHM nebylo technicky a časově reálné ověřovat stav a funkci každého jednotlivého předmětu samostatně. Proto byl pro ocenění DDHM zvolen zjednodušený postup – po identifikaci byly předměty oceněny na základě technické hodnoty. Časová cena souboru DDHM byla stanovena tak, že celková výchozí (pořizovací) cena DDHM byla vynásobena technickou hodnotou DDHM.

Ocenění DDHM k 30.4.2006 ukazuje následující tabulka.

Název	Hodnota účetní	Hodnota substanční
Dlouhodobý drobný hmotný majetek	438.892,57 Kč	108.665,64 Kč
CELKEM	438.892,57 Kč	108.665,64 Kč

Tabulka 11: Ocenění drobného hmotného majetku

5. Ocenění pohledávek

Pro ocenění pohledávek byla použita metoda bonitních skupin, vyjadřujících znehodnocení pohledávek v závislosti na době uplynutí splatnosti pohledávek. Dle prodlení a vlastní bonity byly pohledávky z obchodního styku upraveny ve skupinách koeficientem inkasa (K_{in}), který vyjadřuje pravděpodobnost úhrady pohledávek.

Pohledávky z obchodního styku	Hodnota pohledávek	K_{in}	Upravená hodnota pohledávek
Ve lhůtě splatnosti	7.154,00 Kč	0,97	6.939,38 Kč
Do 30 dnů po lhůtě splatnosti	0,00 Kč	0,91	0,00 Kč
Do 60 dnů po lhůtě splatnosti	0,00 Kč	0,80	0,00 Kč
Do půl roku po lhůtě splatnosti	22.932,00 Kč	0,61	13.988,52 Kč
Do 1 roku po lhůtě splatnosti	57.325,50 Kč	0,32	18.344,16 Kč
Nad 1 rok po lhůtě splatnosti	28.360,00 Kč	0,10	2.836,00 Kč
Pohledávky u soudu	0,00 Kč	1,00	0,00
CELKEM	115.771,50 Kč		42.108,06 Kč
CELKEM po zaokrouhlení			42.108,00 Kč

Tabulka 12: Ocenění pohledávek

Celkové ocenění podniku k 30.4.2006 dvěma metodami, tj. metodou nákladovou (hodnota účetní) a metodou substanční (hodnota substanční) rekapituluje následující tabulka.

Název	Hodnota účetní	Hodnota substanční
Dlouhodobý nehmotný majetek	0,00 Kč	0,00 Kč
Dl. hmotný majetek – stavby (netto)	936.700,00 Kč	531.705,00 Kč
Dl. hm. maj. – sam. mov. věci (netto)	1.541.981,00 Kč	1.243.467,84 Kč
Dl. hmotný majetek – drobný (netto)	0,00	108.665,64 Kč
Dl. hmotný majetek – pozemky	808.110,00 Kč	352.835,00 Kč
Dl. hmotný majetek – nedokončený	313.699,30 Kč	313.699,30 Kč
Dlouhodobý finanční majetek	0,00 Kč	0,00 Kč
Zásoby	474.390,00 Kč	474.390,00 Kč
Dlouhodobé pohledávky	0,00 Kč	0,00 Kč
Krátkodobé pohledávky	115.771,50 Kč	42.108,00 Kč
Krátkodobý finanční majetek	100.652,55 Kč	100.652,55 Kč
Časové rozlišení	1.209.713,15 Kč	1.209.713,15 Kč
Závazky	-1.835.439,10 Kč	-1.835.439,10 Kč
Čistý obchodní majetek	3.665.578,40 Kč	2.541.797,38 Kč
Čistý obchodní majetek po zaokrouhlení		2.541.797,00 Kč

Tabulka 13: Celkové znalecké ocenění podniku

V souladu se smlouvou o prodeji podniku tedy byla stanovena kupní cena podniku ve výši 2.541.797,-Kč.

4.2.11. Daňové přiznání k dani z příjmů prodávajícího za rok 2006

V dubnu 2007 byla manageru prodeje předložena zpracovaná daňová evidence prodávajícího za rok 2006 jako hlavní podklad pro zpracování přiznání k dani z příjmů za rok 2006.

Do řádného daňového přiznání k dani z příjmů prodávajícího za rok 2006 byly zahrnuty:

1. Příjmy a výdaje ze zemědělské činnosti za období od 1.1.2006 do 19.6.2006.
Jednalo se o příjmy a výdaje z běžné podnikatelské činnosti do 30.4.2006, tj. do dne prodeje podniku. I v období od 1.5.2006 do ukončení podnikání dne 19.6.2006 měl však ještě prodávající některé výdaje, které byly daňově účinné (např. zaplacené zálohy na sociální a zdravotní pojištění).

Podnikání v zemědělství za období od 1.1.2006 do 19.6.2006	Částka
Příjmy daňově relevantní celkem	1.855.821,00 Kč
Výdaje daňově relevantní – kromě sociálního a zdravot. pojištění	913.944,00 Kč
Výdaje daňově relevantní – sociální a zdravotní pojištění	76.594,00 Kč
Výdaje daňově relevantní celkem	990.538,00 Kč
Rozdíl mezi příjmy a výdaji	865.283,00 Kč

Tabulka 14: Příjmy a výdaje ze zemědělské činnosti

2. Příjmy a výdaje plynoucí z prodeje podniku. Cena za prodej podniku ve výši 2.541.797,- Kč nebyla do 31.12.2006 zaplacená, a to ani částečně. Podkladem pro sestavení příjmů a výdajů plynoucích z prodeje podniku byl přehled majetku a závazků k 30.4.2006 a analýza jednotlivých položek tohoto přehledu.

Příjmy a výdaje prodávající FO			Příjmy daňové	Výdaje daňové
§ 23 / odst.16 ZDP	a)	Zaplacená cena za prodej podniku	0,00	-
	b)	Hodnota všech postupovaných závazků (včetně DPH) mimo úvěrů	1.005.994,10	-
	c)	Úvěry a půjčky (jsou také závazky)	829.445,00	-
	d)	Zásoby (rozdíl – pokud jsou přeceněny)	0,00	-
§ 24 odst. 12,13 ZDP	e)	Součet zůstatkových cen HM	-	2.478.681,00
	f)	Součet zůstatkových cen odpisovaného NM evidovaného do 31.12.2000	-	0,00
	g)	Peněžní prostředky (pokladna, banka) a ceniny (pošt. známky, kolky)	-	100.652,55
	h)	Finanční majetek (např. akcie)	-	0,00
	ch)	Vstupní cena HM vyloučeného z odpisování (např. leasingový majetek do 40.000,- Kč, umělecké dílo)	-	0,00
	i)	Pořizovací cena pozemku	-	808.110,00
	j)	Pohledávky – jejichž úhrada by nebyla zdanitelným příjmem (např. půjčky)	-	0,00
	k)	DPH (odvedená) u pohledávek, jejichž úhrada by byla zdanitelným příjmem	-	3.821,50
	l)	Částka nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku zaplaceného nájemcem, která převyšuje poměrou část nájemného uznaného jako daňový výdaj, přechází-li nájemní smlouva na kupujícího	-	1.196.447,00
	m)	Hodnota závazků (bez DPH – byl-li uplatněn odpočet), jejichž úhrada by byla výdajem	-	330.595,10
		PŘÍJMY celkem	1.835.439,10	-
		VÝDAJE celkem	-	4.918.307,10
		+Zisk / -Ztráta Případná ztráta z prodeje podniku je daňově uznatelná		-3.082.868,00

Tabulka 15: Příjmy a výdaje z prodeje podniku

3. Úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji z důvodu ukončení podnikatelské činnosti. Protože prodávající ukončil v roce 2006 podnikání a kupní cena za prodaný podnik ve výši 2.541.797,- Kč nebyla do 31.12.2006 uhrazena ani částečně, bylo nutné v daňovém přiznání navýšit daňový základ ve smyslu § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. ZDP o celou tuto pohledávku v částce 2.541.797,- Kč.
4. Přijaté dotace za předčasné ukončení zemědělské činnosti. Ještě v roce 2006 byly prodávajícímu prostřednictvím Státního zemědělského intervenčního fondu (SZIF) vyplaceny dotace za předčasné ukončení zemědělské činnosti v celkové výši 105.000,- Kč. Ačkoli jsou platby těchto dotací často označovány jako výplata předčasného důchodu, je třeba tyto příjmy zdanit ve smyslu § 10 ZDP jako ostatní příjmy. Navíc k nim nelze přiřadit relevantní výdaje.
5. Úroky z běžného bankovního účtu. Jedná se o příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP ve výši 37,- Kč.

Managerem prodeje bylo sestaveno daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2006, celkový daňový základ zachycuje níže uvedená tabulka.

Daňový základ 2006	Částka	Zdanění podle ZDP
Hospodářský výsledek 1.1.2006-19.6.2006	865.283,00 Kč	§ 7
Prodej podniku k 30.4.2006	-3.082.868,00 Kč	§23 odst. 16, §24 odst. 12 a 13
Dodanění pohledávky za prodaný podnik při ukončení činnosti	2.541.797,00 Kč	§23 odst. 8
Úroky z běžného bankovního účtu	37,00 Kč	§ 8
Dotace SZIF za předčasné ukončení zemědělské činnosti	105.000,00 Kč	§ 10
CELKEM DAŇOVÝ ZÁKLAD	429.249,00 Kč	

Tabulka 16: Daňový základ prodávajícího

Daňový základ byl při sestavování daňového přiznání ještě zkontrolován a upraven podle dále uvedených bodů:

- Z důvodu uskutečnění prodeje podniku bylo zkontrolováno, zda nebyly v letech 2003 a 2004 uplatněny tzv. reinvestiční odpočty u nově pořízeného hmotného

majetku ve smyslu bývalého § 34 odst. 6 ZDP platného do 31.12.2004. Bylo prověřeno, že reinvestiční odpochty uplatněny nebyly a nebylo tedy třeba daňový základ navyšovat.

- V daňovém přiznání byly rozděleny příjmy a výdaje z podnikání (§ 7 ZDP) na spolupracující osobu – manželku ve smyslu § 13 ZDP. Rozdělení bylo provedeno v rámci daňové optimalizace, tzn. s cílem dosažení nejnižšího daňového zatížení daní z příjmů kupujícího i jeho manželky, a to mimo jiné v souvislosti s daňovou sazbou, která se pohybovala v rozmezí od 12% do 32%.

Příjmy a výdaje	Částka
Příjmy celkem	1.855.821,00 Kč
Výdaje celkem	-990.538,00 Kč
Sociální a zdrav. poj.	+76.594,00 Kč
Rozdíl příjmy-výdaje	941.877,00 Kč

Tabulka 17: Přehled příjmů a výdajů k rozdělení na spolupracující osobu

Z celkových výdajů bylo vyloučeno kupujícím zaplacené sociální a zdravotní pojištění, které si uplatnil pouze ve svém daňovém přiznání. Jeho manželka si zase ve svém daňovém přiznání uplatnila sociální a zdravotní pojištění, které si sama platila.

Rozdělení příjmů a výdajů na kupujícího a jeho manželku ukazuje následující tabulka.

Příjmy a výdaje	Kupující	Manželka kupujícího
Procento	67%	33%
Příjmy	1.243.400,00 Kč	612.421,00 Kč
Výdaje	612.342,00 Kč	301.602,00 Kč
Rozdíl příjmy – výdaje	631.058,00 Kč	310.819,00 Kč

Tabulka 18: Rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu

- Byly uplatněny nezdanitelné částky podle § 15 ZDP.
- Bylo uplatněno snížení daně dle § 35ba ZDP.

Výpočet daně po transformaci daňového základu je zachycen v dále uvedené tabulce.

Transformace daňového základu 2006	Částka	Ustanovení ZDP
Daňový základ před úpravami	429.249,00 Kč	
Spolupracující osoba	-310.819,00 Kč	§ 13
Penzijní připojištění	-4.500,00 Kč	§ 15 odst. 5
Daňový základ po úpravách	113.930,00 Kč	
Daňový základ zaokrouhlený	113.900,00 Kč	§ 16 (na sta Kč dolů)
Sazba daně z příjmů fyzických osob	12 %	§ 16
Daň z příjmů fyzických osob	13.668,00 Kč	
Snížení daně na poplatníka	-7.200,00 Kč	§ 35ba odst. 1 písm. a)
DAŇ Z PŘÍJMŮ FO 2006	6.468,00 Kč	

Tabulka 19: Daň z příjmů prodávajícího

4.2.12. Daňové přiznání k dani z příjmů kupujícího za rok 2006

V dubnu 2007 byla manageru prodeje předložena zpracovaná daňová evidence prodávajícího za rok 2006.

V případě kupujícího nedošlo z titulu nákupu podniku k žádným speciálním úpravám základu daně z příjmů fyzických osob, vyjma zahrnutí poměrné části příjmů do daňového základu, kdy se postupuje obdobně jako u poplatníků vedoucích účetnictví, kterým vzniknul ve smyslu § 23 odst. 15 záporný oceňovací rozdíl při koupi podniku.

Přebíraná aktiva a závazky byly převzaty k 1.5.2006 ve znaleckých cenách. Výjimkou byly pohledávky, které byly převzaty z evidence kupujícího nepřeceněné v souladu s § 7b ZDP.

Jednotlivé složky majetku byly zaevidovány v knihách používaných v daňové evidenci (knihy pohledávek a závazků, kniha majetku, kniha zásob). Do příjmů a výdajů, a to i daňových, se promítnou v budoucnosti při jejich úhradě, popř. odpisu.

Odpisovaný majetek bude daňově odpisován od počátku z nových vstupních cen, která odpovídají cenám dle znaleckého posudku. První odpis byl uplatněn již v roce 2006.

Přebíraný majetek a závazky zachycuje následující tabulka.

MAJETEK A ZÁVAZKY	Hodnota substanční
Stavby	531.705,00 Kč
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1.243.467,84 Kč
Drobný dlouhodobý hmotný majetek	108.665,64 Kč
Pozemky	352.835,00 Kč
Nedokončený majetek	313.699,30 Kč
Zásoby – nedokončená výroba	474.390,00 Kč
Pohledávky z obchodního styku*	115.771,50 Kč
Peníze v pokladně	14.951,00 Kč
Bankovní účet	85.701,55 Kč
Předplacené pojistné – stroje	13.266,15 Kč
Předplacené leasingové výdaje	1.196.447,00 Kč
MAJETEK CELKEM	4.450.899,98 Kč
Závazky z obchodního styku	249.115,10 Kč
Neuhrazené nájemné za pronajatá pole	228.974,00 Kč
Závazky z nesplacených pozemků	514.251,00 Kč
Zaměstnanci	8.381,00 Kč
Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení	3.439,00 Kč
Zúčtování s institucemi zdravotního pojištění	1.366,00 Kč
Daň ze závislé činnosti zaměstnanců	468,00 Kč
Úvěry (zůstatky tří dlouhodobých úvěrů)	829.445,00 Kč
ZÁVAZKY CELKEM	1.835.439,10 Kč
ROZDÍL MAJETEK – ZÁVAZKY	2.615.460,88 Kč

Tabulka 20: Převzatý majetek a závazky dle znaleckého ocenění

- * Pohledávky z obchodního styku byly převzaty v pořizovacích cenách ve výši 115.771,50 Kč, nikoli v cenách znaleckých ve výši 42.108,- Kč.

V okamžiku úhrady kupní ceny zaeviduje kupující v daňové evidenci výdaj peněz jako výdaj daňově neuznatelný. Úhrada kupní ceny bude rozložena do delšího časového období, na základě uzavřené smlouvy o prodeji podniku má být zaplacená do 5 let. Do konce roku 2006 nebylo z kupní ceny nic uhrazeno.

Protože kupující převzal v rámci koupeného podniku také zásoby (celkem za 474.390,- Kč) a drobný majetek s jednotlivým oceněním maximálně do výše 40.000,- Kč (celkem za 224.688,48 Kč) a kupní cenu ani její část do konce roku 2006 neuhradil, bylo nutné vyřešit otázku, kdy lze uplatnit tyto zásoby a drobný (neodpisovaný) majetek do daňových výdajů. Zákon o daních z příjmů neobsahuje speciální ustanovení o tom, jak přiřazovat splátky kupní ceny k jednotlivým složkám majetku koupeného podniku,

do daňově relevantních výdajů tedy budou zásoby a drobný majetek postupně uplatňovány ve zdaňovacích obdobích, tak jak bude splácena kupní cena a to až do částky 699.078,48 Kč (474.390,- Kč + 224.688,48 Kč).

Přehled zásob a drobného hmotného majetku zahrnovaného do daňových výdajů v závislosti na postupném splácení kupní ceny za koupený podnik ukazuje následující tabulka.

Majetek	Částka
Zásoby	474.390,00 Kč
Dlouhodobý drobný hmotný majetek ve znaleckém ocenění	108.665,64 Kč
Dlouhod. majetek ve znaleckém ocenění do 40 tis. Kč (z 1.243.467,84 Kč)	116.022,84 Kč
CELKEM	699.078,48 Kč

Tabulka 21: Majetek zahrnovaný do výdajů při splácení kupní ceny

Do základu daně bude rovnoměrně během 180 měsíců zahrnován příjem odpovídající zápornému oceňovacímu rozdílu při koupi podniku. Kupující převzal majetek a závazky podle znaleckého posudku s výjimkou pohledávek, které se v souladu s § 7b ZDP nepřeceňují. Mezi znaleckým oceněním podniku a převzatým souhrnem majetku a závazků tak vzniknul záporný oceňovací rozdíl.

Ocenění podniku znalcem k 30.4.2006:	2.541.797,00 Kč
Převzatý majetek a závazky k 30.4.2006:	2.615.460,50 Kč (po zaokrouhlení)
Záporný oceňovací rozdíl:	-73.663,50 Kč
nebo:	
Pohledávky dle ocenění znalce k 30.6.2004:	42.108,00 Kč
Pohledávky z evidence prodávajícího:	115.771,50 Kč
Záporný oceňovací rozdíl:	-73.663,50 Kč

Zvýšení výsledku hospodaření se provede za každý měsíc počínaje květnem 2006 až do dubna 2021 (180 měsíců) v částce 491,09 Kč (73.663,50 Kč : 180).

Do řádného daňového přiznání k dani z příjmů prodávajícího za rok 2006 byly zahrnuty:

1. Příjmy a výdaje ze zemědělské činnosti za období od 1.1.2006 do 31.12.2006.
Součástí celkových příjmů a výdajů byly také příjmy a výdaje plynoucí počínaje dnem 1.5.2006 z koupeného podniku.

Příjmy a výdaje za období od 1.1.2006 do 31.12.2006	Částka
Příjmy daňově relevantní celkem	4.024.901,00 Kč
Výdaje daňově relevantní celkem	3.553.855,00 Kč
Rozdíl mezi příjmy a výdaji	471.046,00 Kč

Tabulka 22: Příjmy a výdaje ze zemědělské činnosti

2. Zvýšení daňového základu v důsledku vzniku záporného oceňovacího rozdílu. Za zdaňovací období – rok 2006 byl v souvislosti s koupí podniku kupujícímu v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob zvýšen daňový základ o částku 3.928,72 Kč (8 měsíců á 491,09 Kč).
3. Úroky z běžného bankovního účtu. Jedná se o příjmy z kapitálového majetku dle § 8 ZDP ve výši 153,- Kč.

Managerem prodeje bylo sestaveno daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2006, celkový daňový základ zachycuje níže uvedená tabulka.

Daňový základ 2006	Částka	Zdanění podle ZDP
Hospodářský výsledek 1.1.2006 - 31.12.2006	471.046,00 Kč	§ 7
Prodej podniku k 30.4.2006	3.928,72 Kč	§ 7b odst. 3 (§ 23 odst. 15)
Úroky z běžného bankovního účtu	153,00 Kč	§ 8
CELKEM DAŇOVÝ ZÁKLAD	475.127,72 Kč	

Tabulka 23: Daňový základ prodávajícího

Daňový základ byl při sestavování daňového přiznání ještě zkontrolován a upraven podle dále uvedených bodů:

- Byl uplatněn výpočet daně ze společného základu daně manželů podle § 13a ZDP. Manželé vyživovali po celý rok 2006 ve společné domácnosti dvě děti. Manželka nedosáhla žádných příjmů, které by byly předmětem daně z příjmů.

- Byly uplatněny nezdanitelné částky podle § 15 ZDP.
- Bylo uplatněno snížení daně dle § 35ba ZDP.
- Bylo uplatněno daňové zvýhodnění na dvě vyživované děti dle § 35c ZDP.

Výpočet daně z příjmů kupujícího za rok 2006 po transformaci daňového základu je zachycen v dále uvedené tabulce.

Transformace daňového základu 2006	Částka	Ustanovení ZDP
Společný daňový základ před úpravami	475.127,72	§ 13a
Životní pojištění kupujícího	-3.988,00 Kč	§ 15 odst. 6
Životní pojištění manželky	-2.976,00 Kč	§ 15 odst. 6
Společný daňový základ po úpravách	468.163,72	
Společný daňový základ zaokrouhlený	468.164,00	
Daňový základ kupujícího	234.082,00	§ 13a (polovina společného DZ)
Zaokrouhlení daňového základu kupujícího	234.000,00	§ 16 (na sta Kč dolů)
Sazba daně z příjmů fyzických osob	15,774 %	§ 16 (v rozmezí 12 % až 25 %)
Daň z příjmů fyzických osob	36.912,00 Kč	
Snížení daně na poplatníka	-7.200,00 Kč	§ 35ba odst. 1 písm. a)
Snížení daně na manželku	-4.200,00 Kč	§ 35ba odst. 1 písm. b)
Daňové zvýhodnění na 2 vyživované děti	-12.000,00 Kč	§ 35c
DAŇ Z PŘÍJMŮ FO 2006	13.512,00 Kč	

Tabulka 24: Daň z příjmů kupujícího

Výpočet daně z příjmů manželky kupujícího za rok 2006 ukazuje následující tabulka.

Transformace daňového základu 2006	Částka	Ustanovení ZDP
Společný daňový základ před úpravami	475.127,72	§ 13a
Životní pojištění kupujícího	-3.988,00 Kč	§ 15 odst. 6
Životní pojištění manželky	-2.976,00 Kč	§ 15 odst. 6
Společný daňový základ po úpravách	468.163,72	
Společný daňový základ zaokrouhlený	468.164,00	
Daňový základ manželky	234.082,00	§ 13a (polovina společného DZ)
Zaokrouhlení daňového základu manželky	234.000,00	§ 16 (na sta Kč dolů)
Sazba daně z příjmů fyzických osob	15,774 %	§ 16 (v rozmezí 12 % až 25 %)
Daň z příjmů fyzických osob	36.912,00 Kč	
Snížení daně na poplatníka	-7.200,00 Kč	§ 35ba odst. 1 písm. a)
DAŇ Z PŘÍJMŮ FO 2006	29.712,00 Kč	

Tabulka 25: Daň z příjmů manželky kupujícího

Celkové daňové zatížení společné domácnosti (kupujícího a jeho manželky) daní z příjmů tedy bylo 43.224,- Kč (13.512,- Kč + 29.712,- Kč). Pokud by však kupující neuplatnil institut společného zdanění manželů, celkové daňové zatížení společné domácnosti daní z příjmů by dosáhlo podstatně vyšší částky 82.580,- Kč, jak je vidět z následující tabulky.

Transformace daňového základu 2006	Částka	Ustanovení ZDP
Daňový základ před úpravami	475.127,72 Kč	
Životní pojištění kupujícího	-3.988,00 Kč	§ 15 odst. 6
Daňový základ po úpravě	471.139,72 Kč	
Zaokrouhlení daňového základu kupujícího	471.100,00 Kč	§ 16 (na sta Kč dolů)
Sazba daně z příjmů fyzických osob	22,496 %	§ 16 (v rozmezí 12 % až 32 %)
Daň z příjmů fyzických osob	105.980,00 Kč	
Snížení daně na poplatníka	-7.200,00 Kč	§ 35ba odst. 1 písm. a)
Snížení daně na manželku	-4.200,00 Kč	§ 35ba odst. 1 písm. b)
Daňové zvýhodnění na 2 vyživované děti	-12.000,00 Kč	§ 35c
DAŇ Z PŘÍJMŮ FO 2006	82.580,00 Kč	

Tabulka 26: Daň z příjmů kupujícího bez společného zdanění manželů

4.2.13. Varianta přechodu kupujícího na vedení účetnictví od 1.1.2006

Kupující, který zahájil zemědělskou činnost v roce 2005, vedl od počátku svého podnikání daňovou evidenci. Reálně však uvažoval o možnosti přejít na vedení

účetnictví, v ideálním případě již od 1.1.2006. Z tohoto důvodu bylo nutné zpracovat také variantu, kdy kupující bude účetní jednotkou a majetek a závazky koupeného podniku zahrne k 1.5.2006 do svého účetnictví.

Zaúčtování aktiv a pasiv koupeného podniku v účetnictví kupujícího k 1.5.2006 ukazuje následující tabulka.

AKTIVA A PASIVA	Částka	MD	DAL
Stavby	936.700,00 Kč	021	(395)
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1.541.981,00 Kč	022	(395)
Pozemky	808.110,00 Kč	031	(395)
Nedokončený majetek	313.699,30 Kč	042	(395)
Záporný oceňovací rozdíl k nabytému majetku	-1.123.781,40 Kč	097	(395)
Zásoby – nedokončená výroba	474.390,00 Kč	121	(395)
Pohledávky z obchodního styku	115.771,50 Kč	311	(395)
Peníze v pokladně	14.951,00 Kč	211	(395)
Bankovní účet	85.701,55 Kč	221	(395)
Předplacené pojistné - stroje	13.266,15 Kč	381A	(395)
Předplacené leasingové výdaje	1.196.447,00 Kč	381A	(395)
Aktiva celkem	4.377.236,10 Kč		
Závazky z obchodního styku	249.115,10 Kč	(395)	321
Neuhrazené nájemné za pronajatá pole	228.974,00 Kč	(395)	325A
Závazky z nesplacených pozemků	514.251,00 Kč	(395)	325A
Zaměstnanci	8.381,00 Kč	(395)	331
Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení	3.439,00 Kč	(395)	336A
Zúčtování s institucemi zdravotního pojištění	1.366,00 Kč	(395)	336A
Daň ze závislé činnosti zaměstnanců	468,00 Kč	(395)	342
Úvěry (zůstatky tří dlouhodobých úvěrů)	829.445,00 Kč	(395)	461
Závazek z koupě podniku	2.541.797,00 Kč	(395)	372
Pasiva celkem	4.377.236,10 Kč		
Odpis záporného (pasivního) oceňovacího rozdílu k nabytému majetku (pravidelně 180 měsíců)	6.243,23 Kč	098	648
Vypuštění oceňovacího rozdílu z účetnictví po odpisu	1.123.781,40	097	098

Tabulka 27: Zaúčtování koupeného podniku v účetnictví kupujícího

Stavby, stejně jako samostatné movité věci a soubory movitých věcí byly zaúčtovány zůstatkových cenách (netto). Převzatý drobný dlouhodobý majetek ve výši 438.892,57 Kč bude sledován v podrozvahové evidenci. Zaúčtování odpisovaného majetku v pořizovacích cenách (brutto) a související zaúčtování opravek dle daňové evidence prodávajícího by nebylo správné. Kupující totiž koupí podniku koupil jednotlivé majetkové položky, které začíná odpisovat z pořizovací ceny.

Pro zaúčtování majetku a závazků koupeného podniku bylo možné zvolit i jiné účty, vždy je však třeba respektovat vymezení účtových skupin dle Směrné účtové osnovy, která je uvedena v Příloze č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb..

Při zaúčtování majetku a závazků tvořících koupený podnik lze z důvodů větší přehlednosti využít účet 395 – Vnitřní zúčtování, který musí mít nulový zůstatek. Je však samozřejmě možné účtovat bez použití účtu 395, tzn. účtovat aktiva na stranu má dáti a proti tomu přímo zaúčtovat pasiva na stranu dal.

Kupující nepřistoupil ke znaleckému individuálnímu přecenění majetku, kdy by bylo možné využít k zaúčtování toto ocenění. Rozdíl mezi kupní cenou a individuálním přeceněním majetku a závazků by pak byl goodwill (a odpisoval by se v účetnictví výsledkově 60 měsíců, do daňového základu by však vstupoval rovnoměrně po dobu 180 měsíců).

Do základu daně by tedy byly rovnoměrně během 180 měsíců zahrnovány prostřednictvím účetnictví výnosy plynoucí z odpisování záporného oceňovací rozdíl při koupi podniku.

Ocenění podniku znalcem k 30.4.2006:	2.541.797,00 Kč
Účetní ocenění podniku k 30.4.2006:	3.665.578,40 Kč
Záporný oceňovací rozdíl:	-1.123.781,40 Kč

Zaúčtování odpisu oceňovacího rozdílu do provozních výnosů by se provedlo za každý měsíc počínaje květnem 2006 až do dubna 2021 (180 měsíců) v částce 6.243,23 Kč (1.123.781,40 Kč : 180 měsíců).

Kupující, který by vedl od 1.1.2006 účetnictví, by tedy převzal majetek podle daňové evidence prodávajícího, tzn. tento majetek by byl ve vyšším ocenění než je ocenění znalecké. Z tohoto vyššího ocenění majetku může samozřejmě také uplatnit vyšší daňové odpisy. Na druhou stranu však musí do výnosů rozpouštět podstatně vyšší oceňovací rozdíl.

Z výše uvedeného plyne, že celkové náklady a výnosy (nebo příjmy a výdaje) u kupujícího, ať už vede účetnictví nebo daňovou evidenci, budou v horizontu 180 měsíců celkově stejné.

4.2.14. Přejed kupujícího na vedení účetnictví od 1.1.2007

Kupující se rozhodnul, že dobrovolně přejde z vedení daňové evidence na vedení účetnictví od 1.1.2007.

Účetní aspekty přechodu z daňové evidence na účetnictví upravuje v účetních předpisech především § 61b prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb..

Podle § 61b odst. 1 je nejprve zjistit z daňové evidence stavy jednotlivých složek majetku a závazků, případných rezerv, oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku a u finančního leasingu hmotného majetku část výdajů, která nebyla ke dni předcházejícímu den povinnosti zahájit vedení účetnictví uplatněna v základu daně z příjmů.

Podle § 61b odst. 2 se ocenění jednotlivých složek majetku a závazků provede podle § 24 a § 25 zákona o účetnictví s tím, že u odpisovaného majetku se celková suma dosud uplatněných daňových odpisů zachytí v účtových skupinách 07, 08 nebo 09.

Podle § 61b odst. 3 se zjištěné stavy jednotlivých složek majetku, závazků, rezerv a oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku k prvnímu dni účetního období převedou jako počáteční zůstatky příslušných rozvahových účtů. Výdaje z titulu finančního leasingu hmotného majetku, které dosud nebyly uplatněny jako daňový výdaj, budou zachyceny jako náklady příštích období v účtové skupině 38.

Podle § 61b odst. 4 se rozdíl mezi součtem počátečních zůstatků nově otevřených účtů aktiv a mezi součtem počátečních zůstatků nově otevřených účtů pasiv uvede na účet v účtové skupině 49, a to v závislosti na povaze zjištěného rozdílu (+/-) jako zůstatek aktivní nebo pasivní.

Na základě zpracované daňové evidence za rok 2006 vyhotovil manager prodeje přehled majetku a závazků kupujícího k 31.12.2006.

MAJETEK A ZÁVAZKY	k 31.12.2006
Stavby (brutto)*	531.705,00 Kč
Samostatné movité věci a soubory movit. věcí (brutto)**	1.127.445,00 Kč
Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč (brutto) ***	116.022,84 Kč
Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč (brutto) ***	108.665,64 Kč
Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč (brutto) ****	56.000,00 Kč
Pozemky	352.835,00 Kč
Nedokončený majetek	313.699,30 Kč
Zásoby – nedokončená výroba	512.150,00 Kč
Pohledávky z obchodního styku (krátkodobé)	330.516,00 Kč
Peníze v pokladně	20.544,00 Kč
Bankovní účet	248.516,23 Kč
MAJETEK V DAŇOVÉ EVIDENCI	3.718.099,01 Kč
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (brutto)*****	-73.663,50 Kč
Předplacené leasingové výdaje	986.312,00 Kč
MAJETEK MIMO DAŇ. EVID. (DALŠÍ HODNOTY)	912.648,50 Kč
MAJETEK CELKEM	4.630.747,51 Kč
Závazky z obchodního styku	251.003,35 Kč
Neuhrazené nájemné za pronajatá pole	156.500,00 Kč
Závazky z nesplacených pozemků	211.401,00 Kč
Závazky – nevyplacené mzdy zaměstnancům	23.886,00 Kč
Závazky vůči SSZ z mezd zaměstnanců	10.200,00 Kč
Závazky vůči ZP z mezd zaměstnanců	4.050,00 Kč
Závazky vůči FÚ – daň ze závislé činnosti zaměstnanců	2.364,00 Kč
Závazky vůči FÚ – daň z přidané hodnoty	15.323,00 Kč
Závazek z koupě podniku	2.541.797,00 Kč
Úvěry (zůstatky tří dlouhodobých úvěrů)	648.850,00 Kč
ZÁVAZKY CELKEM	3.865.374,35 Kč
ROZDÍL (MAJETEK – ZÁVAZKY)	+ 765.373,16 Kč

Tabulka 28: Přehled majetku a závazků kupujícího v cenách brutto

- * Ocenění v pořizovacích cenách (brutto): 531.705,- Kč, odpisy byly v roce 2006 uplatněny ve výši 7.444,- Kč, zůstatková cena tak činí 524.261,- Kč (netto).
- ** Ocenění v pořizovacích cenách (brutto): 1.127.445,00 Kč, odpisy byly v roce 2006 uplatněny ve výši 225.489,- Kč, zůstatková cena tak činí 901.956,- Kč (netto).
- *** Ocenění v pořizovacích cenách (brutto). Jedná se o přeceněný majetek získaný při koupi podniku, který není hmotným majetkem ve smyslu ZDP a tedy jej nelze odpisovat. Tento drobný majetek dosud nebyl zahrnut do daňových výdajů, protože kupující neuhradil do konce roku 2006 kupní cenu, a to ani částečně.
- **** Ocenění v pořizovacích cenách (brutto): 56.000,00 Kč, drobný majetek byl v letech 2005 a 2006 při zaplacení uplatněn v plné výši do daňových výdajů, netto hodnota tak činí 0,- Kč.
- ***** Záporný oceňovací rozdíl při koupi podniku (brutto) činil 73.663,50 Kč, po odpisu v roce 2006 ve výši 3.928,72 Kč tak je hodnota netto 69.734,78 Kč.

Při sestavování přehledu majetku a závazků bylo nezbytné podle § 61b vyhlášky 500/2002 Sb. použít účetní netto ceny, rozdíl mezi majetkem a závazky tak činil 480.368,88 Kč (765.373,16 Kč – 7.444,- Kč – 225.489,- Kč – 56.000,00 Kč + 3.928,72 Kč). Ocenění účetními netto cenami ukazuje následující tabulka.

MAJETEK A ZÁVAZKY	k 31.12.2006
Stavby (netto)*	524.261,00 Kč
Samostatné movité věci a soubory movit. věcí (netto)**	901.956,00 Kč
Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč (netto) ***	116.022,84 Kč
Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč (netto) ***	108.665,64 Kč
Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč (netto) *****	0,00 Kč
Pozemky	352.835,00 Kč
Nedokončený majetek	313.699,30 Kč
Zásoby – nedokončená výroba	512.150,00 Kč
Pohledávky z obchodního styku (krátkodobé)	330.516,00 Kč
Peníze v pokladně	20.544,00 Kč
Bankovní účet	248.516,23 Kč
MAJETEK V DAŇOVÉ EVIDENCI	3.429.166,01 Kč
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (netto)*****	-69.734,78 Kč
Předplacené leasingové výdaje	986.312,00 Kč
MAJETEK MIMO DAŇ. EVID. (DALŠÍ HODNOTY)	916.577,22 Kč
MAJETEK CELKEM	4.345.743,23 Kč
Závazky z obchodního styku	251.003,35 Kč
Neuhrazené nájemné za pronajatá pole	156.500,00 Kč
Závazky z nesplacených pozemků	211.401,00 Kč
Závazky – nevyplacené mzdy zaměstnancům	23.886,00 Kč
Závazky vůči SSZ z mezd zaměstnanců	10.200,00 Kč
Závazky vůči ZP z mezd zaměstnanců	4.050,00 Kč
Závazky vůči FÚ – daň ze závislé činnosti zaměstnanců	2.364,00 Kč
Závazky vůči FÚ – daň z přidané hodnoty	15.323,00 Kč
Závazek z koupě podniku	2.541.797,00 Kč
Úvěry (zůstatky tří dlouhodobých úvěrů)	648.850,00 Kč
ZÁVAZKY CELKEM	3.865.374,35 Kč
ROZDÍL (MAJETEK – ZÁVAZKY)	+ 480.368,88 Kč

Tabulka 29: Přehled majetku a závazků kupujícího v cenách netto

Na základě přehledu majetku a závazků kupujícího k 31.12.2006 bylo možné zaúčtovat k 1.1.2007 aktiva a pasiva v účetnictví kupujícího. V souladu s účetními předpisy bylo účtováno na vrub nově otvíraných účtů aktiv a ve prospěch účtu 701 – Počáteční účet rozvažný a ve prospěch nově otvíraných účtů pasiv a na vrub účtu 701 – Počáteční účet rozvažný.

Zaúčtování majetku a závazků k 1.1.2007 v účetnictví kupujícího ukazuje následující tabulka.

AKTIVA A PASIVA	Částka	MD	DAL
Stavby	531.705,00 Kč	021	701
Oprávky ke stavbám	-7.444,00 Kč	081	701
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1.127.445,00 Kč	022	701
Oprávky k samost. mov. věcem a soub. movitých věcí	-225.489,00 Kč	082	701
Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč (netto)	224.688,48 Kč	028A	701
Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč (netto)	56.000,00 Kč	028A	701
Oprávky k drobnému hmotnému majetku do 40 tis. Kč	-56.000,00 Kč	088A	701
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	-73.663,50 Kč	097	701
Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	3.928,72 Kč	098	701
Pozemky	352.835,00 Kč	031	701
Nedokončený majetek	313.699,30 Kč	042	701
Zásoby – nedokončená výroba	512.150,00 Kč	121	701
Pohledávky z obchodního styku	330.516,00 Kč	311	701
Peníze v pokladně	20.544,00 Kč	211	701
Bankovní účet	248.516,23 Kč	221	701
Předplacené leasingové výdaje	986.312,00 Kč	381	701
Aktiva celkem	4.345.743,23 Kč		
Závazky z obchodního styku	251.003,35 Kč	701	321
Neuhrazené nájemné za pronajatá pole	156.500,00 Kč	701	325A
Závazky z nesplacených pozemků	211.401,00 Kč	701	325A
Zaměstnanci	23.886,00 Kč	701	331
Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení	10.200,00 Kč	701	336A
Zúčtování s institucemi zdravotního pojištění	4.050,00 Kč	701	336A
Daň ze závislé činnosti zaměstnanců	2.364,00 Kč	701	342
Daň z přidané hodnoty	15.323,00 Kč	701	343
Závazek z koupě podniku	2.541.797,00 Kč	701	372
Úvěry (zůstatky tří dlouhodobých úvěrů)	648.850,00 Kč	701	461
Účet individuálního podnikatele	480.368,88 Kč	701	491
Pasiva celkem	4.345.743,23 Kč		

Tabulka 30: Zaúčtování aktiv a pasiv k 1.1.2007 v účetnictví kupujícího

Odpisovaný hmotný majetek byl zaúčtován v pořizovacích cenách, uplatněné odpisy byly účtovány na účtech opravek.

Drobný hmotný majetek, který dosud nebyl uplatněn v daňových výdajích byl zaúčtován v pořizovací ceně 224.688,48 Kč (116.022,84 Kč + 108.665,64 Kč), v závislosti na odpisovém plánu budou následně odpisy účtovány na vrub nákladů a ve prospěch opravek.

Drobný hmotný majetek již uplatněný v daňových výdajích byl zaúčtován v pořizovací ceně 56.000,- Kč a ve stejné výši byly účtovány oprávky.

Záporný oceňovací rozdíl k nabytému majetku byl zaúčtován v pořizovací ceně – 73.663,50 Kč, současně byly zaúčtovány oprávky ve výši 3.928,72 Kč.

Zásoby budou do nákladů účtovány při jejich spotřebě a to v závislosti na zvoleném způsobu účtování o pořízení a úbytku zásob (dle ČÚS č. 15 lze účtovat způsobem A nebo způsobem B).

V pasivech byl zaúčtován celý závazek z kupní ceny koupeného podniku ve výši 2.541.797,- Kč, protože nebyl do 31.12.2006 uhrazen, a to ani částečně.

V pasivech by mohl být vykázán i závazek k dani z příjmů za rok 2006 ve výši 13.512,- Kč. Byl však zvolen jiný možný přístup, tzn. tento závazek v počátečních stavech nevykazovat a v roce 2007 účtovat o daňově neúčinném nákladu ve výši 13.512,- Kč.

Rozdíl mezi majetkem a závazky ve výši 480.368,88 Kč byl zaúčtován ve prospěch účtu 491 – Účet individuálního podnikatele.

Daňové aspekty přechodu z daňové evidence na účetnictví se týkají v podstatě pouze daně z příjmů fyzických osob. Základním ustanovením pro přechod z daňové evidence na účetnictví je § 5 odst. 8 ZDP, které ukládá poplatníkům, aby postupovali podle Přílohy č. 3 k zákonu o daních z příjmů.

Příloha č. 3 vymezuje úpravy daňového základu při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Tyto úpravy se zahrnou vždy do zdaňovacího období, ve kterém je vedení účetnictví zahájeno, tzn. že kupující bude z důvodu přechodu na účetnictví od 1.1.2007 upravovat až svůj základ daně za rok 2007.

Základ daně se zvýší o hodnotu:

- zásob,
- cenin,
- poskytnutých záloh (s výjimkou záloh na pořízení hmotného majetku),
- pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.

Základ daně se sníží o hodnotu:

- přijatých záloh,
- závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Přitom u plátců DPH se pro účely Přílohy č. 3 rozumí hodnotou závazku hodnota bez daně z přidané hodnoty, pokud byl uplatněn odpočet daně, a hodnotou pohledávky se rozumí její hodnota bez DPH, byla-li splněna daňová povinnost na výstupu.

Důležitý je pro kupujícího, jako zemědělského podnikatele, poslední odstavec Přílohy č. 3, kde je uvedeno: *Základ daně se nezvýší o hodnotu zásob vytvořených vlastní činností u poplatníků s převážně zemědělskou a lesní výrobou. Za poplatníky s převážně zemědělskou a lesní výrobou se pro účely tohoto zákona považují poplatníci, u nichž příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50% celkových příjmů.*

Ovlivnění daňového základu daně z příjmů kupujícího za rok 2007 z titulu přechodu na účetnictví k 1.1.2007 zachycuje následující tabulka.

MAJETEK A ZÁVAZKY	Částka	Poznámka
Zásoby	0,00 Kč	Zásoby vytvořené vlastní činností ve výši 512.150,- Kč nezvyšují základ daně u zemědělského podnikatele!
Ceniny	0,00 Kč	Ceniny nebyly k 31.12.2006 evidovány.
Poskytnuté zálohy	0,00 Kč	Zálohy nebyly poskytnuty.
Pohledávky z obchodního styku	+311.684,00 Kč	Z pohledávek ve výši 330.516,- Kč bylo odečteno DPH ve výši 18.832,- Kč.
Zvýšení základu daně celkem	+311.684,00 Kč	
Přijaté zálohy	0,00 Kč	Zálohy nebyly přijaty.
Závazky z obchodního styku	-80.689,00 Kč	Ze závazků ve výši 251.003,35 Kč byly odečteny ty, které by nebyly při úhradě daňovým výdajem + DPH v celkové výši 170.314,35 Kč.
Závazky – za pronajatá pole	-156.500,00 Kč	Závazek bez DPH, při úhradě daňový výdaj.
Závazky – mzdy zaměstnanců	-23.886,00 Kč	Závazek bez DPH, při úhradě daňový výdaj.
Závazky – SP	-10.200,00 Kč	Závazek bez DPH, při úhradě daňový výdaj.
Závazky – ZP	-4.050,00 Kč	Závazek bez DPH, při úhradě daňový výdaj.
Závazky – DPFO	-2.364,00 Kč	Závazek bez DPH, při úhradě daňový výdaj.
Snížení základu daně celkem	-277.689,00 Kč	
Zvýšení – snížení DZ 2007	+33.995,00 Kč	

Tabulka 31: Ovlivnění základu daně r. 2007 při přechodu na účetnictví

Celkové zvýšení daňového základu kupujícího z titulu přechodu na vedení účetnictví představuje pouze částku 33.995,- Kč. Tento mírný dopad do daňového základu daně z příjmů je způsoben tím, že se jedná o podnikatele provozujícího zemědělskou výrobu, tzn. poplatníka, který nemusí zvýšit daňový základ o hodnotu zásob vytvořených vlastní činností.

Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 23 odst. 14 navíc umožňuje zvolit si, zda hodnotu zásob a pohledávek, které jsou při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví evidovány v době zahájení vedení účetnictví, zahrne poplatník do základu daně jednorázově nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví. Zákon o daních z příjmů přitom neukládá rovnoměrné zahrnování do základu daně, takže záleží pouze na poplatníkovi, jakou část hodnoty pohledávek a zásob v každém zdaňovacím období do základu daně zahrne.

Kupující vzhledem k poměrně nízké celkové částce ovlivňující daňový základ (zvýšení o 33.995,- Kč) pravděpodobně zahrne pohledávky do daňového základu jednorázově již v roce 2007. V každém případě tuto možnost daňové optimalizace může využít.

V případě, že kupující zvolí variantu postupného zahrnování pohledávek do základu daně a přeruší či ukončí činnost nebo ukončí vedení účetnictví před uplynutím doby zvyšování daňového základu z tohoto titulu, je povinen v období, kdy činnost přerušil, ukončil či ukončil vedení účetnictví, zvýšit základ daně o hodnotu pohledávek, které ještě do základu daně nezahrnul.

4.3. Vyhodnocení prodeje zemědělského podniku

Prodej zemědělského podniku se ukázal jako jedinou reálnou možností převodu majetku a závazků z otce na syna.

V případě darování hmotných či nehmotných složek majetku sloužícího k provozu podniku by došlo k tak vysokému daňovému zatížení otce i syna, že by příjmy plynoucí z dotace za předčasné ukončení zemědělské činnosti byly finančně zcela neadekvátní

vůči daňovým povinnostem. Darování majetkových složek podniku by tak bylo z daňových důvodů velmi nevýhodné.

Na tuto legislativně nepříznivou situaci reagoval s účinností od 1.1.2008 zákon o daních z příjmů, kde je v § 3 odst. 4 uvedeno, že příjmy získané převodem nemovitostí nebo ostatního majetku, mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele, nejsou předmětem daně. Bohužel mnoho zemědělců se již dostalo do velkých daňových problémů, když v dobré víře postupovali podle metodiky Ministerstva zemědělství ČR, kde o faktické neschůdnosti darování zemědělského podniku nebyla ani zmínka.

Při realizaci prodeje podniku nedošlo k žádným vážnějším komplikacím z hlediska obchodního práva, obchodní zákoník totiž dosti podrobně upravuje náležitosti smlouvy o prodeji podniku.

Z hlediska organizačního a administrativního se jednalo o poměrně složitý a dlouhodobý proces, přestože prodáván a kupován byl relativně malý zemědělský podnik fyzické osoby.

Některé výkladové problémy vznikly v souvislosti s tím, že kupující i prodávající nevedli účetnictví, ale pouze daňovou evidenci. Zatímco vedení účetnictví podnikatelů upravují poměrně podrobně tři účetní předpisy, tj. zákon o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy, tak vedení daňové evidence je upraveno pouze v § 7b zákona o daních z příjmů.

Tak vznikly některé nejasnosti, např. které položky podřadit pod pojem „jiné majetkové hodnoty“ nebo kdy u kupujícího zásoby a drobný majetek uplatnit do daňových výdajů, pokud kupující ještě nezaplatil kupní cenu.

Ukázalo se, že výkladové nejasnosti se vyskytly i v souvislosti s dalšími ustanoveními zákona o daních z příjmů, které upravují prodej podniku u neúčtujících poplatníků. Vzniknul tak například problém, jakým způsobem uplatnit DPH z pohledávek jako daňový výdaj, pokud byly pohledávky již částečně uhrazeny.

Hlavní cíl prodeje zemědělského podniku otcem synovi, tzn. získání dotace v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského

podnikatele, byl splněn. Dokladem je obdržení (a následné zdanění) dvou čtvrtletních plateb již ve druhé polovině roku 2006.

Míra daňového zatížení daní z příjmů fyzických osob byla u prodávajícího nízká, hlavním důvodem je skutečnost, že ztráta při prodeji podniku je od 1.1.2004 daňově uznatelná. Kladný rozdíl mezi příjmy a výdaji z běžné zemědělské činnosti tak byl u prodávajícího kompenzován ztrátou z mimořádné činnosti, tj. z prodeje podniku.

K mírnějšímu daňovému zatížení jistě přispěla také běžně prováděná daňová optimalizace, u prodávajícího se jednalo zejména o rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu – manželku.

Pro prodávajícího bylo ukončení podnikání výhodné (kromě získání dotací) také z toho důvodu, že dodal celou neuhrazenou pohledávku za prodaný podnik. Příjmy plynoucí z úhrady této pohledávky, které mu poplynou v následujících pěti letech, již nebude muset zdaňovat, tzn. z tohoto titulu nebude podávat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

Správnost daňového postupu při prodeji podniku dokumentuje skutečnost, že u prodávajícího byla v červenci 2007 z důvodu ukončení podnikání provedena správcem daně kontrola jeho daňových povinností, která neshledala žádná pochybení.

Také kupující nebyl z titulu koupě podniku nijak mimořádně daňově zatížen, navýšení jeho daňového základu daně z příjmů fyzických osob z důvodu vzniku záporného oceňovacího rozdílu o 491,- Kč měsíčně je jistě přijatelné.

Daňová zátěž byla také, stejně jako u prodávajícího, snížena běžně prováděnou daňovou optimalizací, u kupujícího se jednalo zejména o využití institutu společného zdanění manželů.

Zásoby a drobný majetek by byl prostřednictvím daňové evidence zahrnován do jeho daňových výdajů postupně, tak jak by kupující během pěti let splácel kupní cenu za koupený podnik. Kupující však přešel od 1.1.2007 na vedení účetnictví a při stanovení jeho daňového základu se počínaje rokem 2007 bude vycházet z výsledku hospodaření zjištěného v souladu s účetními předpisy. Z tohoto důvodu budou zásoby a drobný majetek, které v minulosti neovlivnily daňový základ, vstupovat do základu daně

prostřednictvím účetnictví a to při jejich spotřebě nebo odpisu, nikoli však již v závislosti na úhradě.

Přechod na vedení účetnictví bude mít na kupujícího z pohledu daně z příjmů velmi malý dopad, důvodem je zejména fakt, že jako zemědělec nemusí zdaňovat zásoby vlastní výroby.

Kupující zvažoval v březnu 2006 také variantu, že přejde na vedení účetnictví již od 1.1.2006, což by při koupi podniku znamenalo převzetí cen z daňové evidence prodávajícího a vznik podstatně většího záporného oceňovacího rozdílu. Z hlediska zdanění daní z příjmů by tak došlo k rozdílům oproti situaci, kdy kupoval podnik a vedl daňovou evidenci. Z dlouhodobého hlediska 180-ti měsíců je však vliv na daňový základ při koupi podniku, ať už je vedeno účetnictví nebo daňová evidence, identický.

5. ZÁVĚR

Hlavním cílem této práce bylo provedení prodeje podniku v praxi, tento cíl se podařilo splnit. Ačkoli byl zemědělský podnik prodán dne 30.4.2006, celý proces prodeje podniku se všemi jeho, zejména daňovými souvislostmi, trval od února 2006 až do června 2007. Na řešeném případě je vidět časová posloupnost jednotlivých kroků, která je při realizaci prodeje podniku velmi důležitá. Správné stanovení a dodržení časového harmonogramu je totiž nezbytnou podmínkou pro splnění všech právních, daňových a účetních povinností vyplývajících z prodeje a koupě podniku.

V souvislosti s koordinací a dozorem nad celým procesem prodeje podniku se ukázala jako nezastupitelná role „managera prodeje“.

Při realizaci prodeje podniku byla patrná návaznost účetních a daňových řešení na obchodně-právní úpravu. Zřejmá byla také provázanost zdanění daní z příjmů a účetních předpisů.

Určitá nejasnost platných předpisů se projevila zejména z toho důvodu, že prodávající i kupující vedli daňovou evidenci a nikoli účetnictví.

Ukázalo se také, že ekonomické zájmy a preference prodávajícího a kupujícího při prodeji podniku bývají protichůdné, a to dokonce i při prodeji podniku otce synovi. Prodávající i kupující totiž usilují o pro ně co nejvýhodnější kupní cenu. Jejich snahou je také dosažení optimalizace daňových povinností.

Důležitost znaleckého ocenění podniku se ukázala jednak z důvodu stanovení co nejrealnější kupní ceny za prodávaný podnik a dále z důvodu aplikace správných daňových a účetních řešení u prodávajícího i kupujícího.

Domnívám se, že řešený případ prodeje podniku může sloužit jako praktický návod pro prodeje menších podniků fyzické osoby jiné fyzické osobě.

Dílčím cílem této práce bylo provedení teoretického rozboru problematiky prodeje podniku v podmínkách České republiky a to z pohledu právního, daňového a účetního. Teoretický rozbor obsahuje přehled všech relevantních obchodně-právních, daňových a účetních podmínek prodeje podniku a to vždy jak z hlediska prodávajícího, tak z hlediska kupujícího. Tento teoretický rozbor je využitelný při prodeji jakéhokoli podniku v České republice, tzn. může se jednat také o podnik velké či střední velikosti,

může se jednat o prodej podniku, kdy alespoň jedna strana transakce je účetní jednotkou atp..

Nespornou skutečností zůstává, že právní, daňové a účetní řešení prodeje podniku závisí vždy na konkrétních podmínkách jednotlivých případů.

V současnosti je prodej a koupě podniku v České republice již standardně používanou majetkovou transakcí, v dalších letech lze s největší pravděpodobností očekávat ještě více uskutečněných prodejů podniku.

LITERATURA

- (1) MIRČEVSKÁ, Dalimila. *Vklady, převody a prodej podniku z hlediska účetnictví, daní a práva*. 1. vyd. Praha : Grada, 2002. 95 s. ISBN 80-247-0026-3.
- (2) VOMÁČKOVÁ, Hana. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. 3. aktualiz. vyd. Praha : BOVA POLYGON, 2005. 508 s. ISBN 80-7273-127-0.
- (3) MIRČEVSKÁ, Dalimila. *Vklady do obchodních společností*. 1. vyd. Praha : Grada, 2005. 156 s. ISBN 80-247-1365-9.
- (4) *Bulletin Komory daňových poradců České republiky : Bulletin speciál - prodej podniku*. Brno : Komora daňových poradců České republiky, 2000- .
- (5) JANOUŠEK, Lubomír, et al. *Daňové výdaje 2005 - 2006*. Praha : ASPI, a.s., 2005. 574 s. ISBN 80-7357-083-1.
- (6) MAŘÍK, Miloš, et al. *Metody oceňování podniku : Proces ocenění, základní metody a postupy*. 1. vyd. Praha : Ekopress, 2003. 402 s. ISBN 80-86119-57-2.
- (7) MLČOCH, Jan. *Oceňování podniku : Ekonomické aspekty*. Praha : Linde Praha, 1998. 159 s. ISBN 80-7201-145-6.
- (8) PriceWaterHouseCoopers. *Fúze a akvizice ve střední a východní Evropě 2006 : Česká republika* [online]. c2008 [cit. 2008-01-12]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/cz/cze/ins-sol/publ/2007/ma_cr.pdf>.
- (9) SOCHOR, Jan, NÁDOBA, Jiří. *Cizinci utratí za české firmy rekordní sumy* [online]. Praha : ECONOMIA a. s., 2007 , 3.12.2007 [cit. 2008-01-12]. Dostupný z WWW: <http://ihned.cz/c4-10072850-22536060-000T00_d-cizinci-utradi-za-ceske-firmy-rekordni-sumy>. ISSN 1213-7693.
- (10) KLÍMOVÁ, Jana. *Prodám firmu. Zn.: výměna generací* [online]. MFDNES, MAFRA, a.s., 2007 [cit. 2008-01-12]. Dostupný z WWW: <http://www.trhfirem.cz/images/MF_DNES_6_7_2007.htm>.
- (11) TPA Horwath Notia Consulting s.r.o.. *TPA Horwath Newsletter* [online]. Praha : TPA Horwath Notia Consulting s.r.o., 2007 [cit. 2008-01-12]. Dostupný z WWW: <http://www.horwath.cz/upload/files/newsletter/z_newsletter_16_NWL_COFI_cerven_07.pdf>.

SEZNAM POUŽITÝCH PŘEDPISŮ

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
2. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
3. České účetní standardy pro podnikatele (č. 001 až 023)
4. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
6. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
8. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
9. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
10. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
11. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

CČ	cena časová
CN	cena výchozí
ČR	Česká republika
ČÚS	český/é účetní standard/y
DDHM	dlouhodobý drobný hmotný majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DZ	daňový základ
FO	fyzická osoba
FÚ	finanční úřad
HM	hmotný majetek
ObchZ	obchodní zákoník

SSZ	správa sociálního zabezpečení
SZIF	Státní zemědělský intervenční fond
TH	technická hodnota
TP	technický průkaz
ZA	základní amortizace
ZDDPN	zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
ZDS	zákon o dani silniční
ZP	zdravotní pojišťovna/y
ZSDP	zákon o správě daní a poplatků

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Přehled příjmů a výdajů z prodeje podniku u prodávající FO.....	24
Tabulka 2: Výpočet daně z převodu nemovitostí	49
Tabulka 3: Přehled majetku a závazků prodáváného podniku v cenách brutto.....	50
Tabulka 4: Přehled majetku a závazků prodáváného podniku v cenách netto	51
Tabulka 5: Analýza hmotného majetku a pozemků.....	52
Tabulka 6: Analýza DPH u pohledávek	52
Tabulka 7: Analýza závazků.....	53
Tabulka 8: Ocenění staveb.....	54
Tabulka 9: Ocenění pozemků	55
Tabulka 10: Ocenění samostatných movitých věcí	57
Tabulka 11: Ocenění drobného hmotného majetku	57
Tabulka 12: Ocenění pohledávek	57
Tabulka 13: Celkové znalecké ocenění podniku	58
Tabulka 14: Příjmy a výdaje ze zemědělské činnosti	59
Tabulka 15: Příjmy a výdaje z prodeje podniku	60
Tabulka 16: Daňový základ prodávajícího	61
Tabulka 17: Přehled příjmů a výdajů k rozdělení na spolupracující osobu.....	62
Tabulka 18: Rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osobu.....	62
Tabulka 19: Daň z příjmů prodávajícího	63

Tabulka 20: Převzatý majetek a závazky dle znaleckého ocenění	64
Tabulka 21: Majetek zahrnovaný do výdajů při splácení kupní ceny	65
Tabulka 22: Příjmy a výdaje ze zemědělské činnosti	66
Tabulka 23: Daňový základ kupujícího	66
Tabulka 24: Daň z příjmů kupujícího	67
Tabulka 25: Daň z příjmů manželky kupujícího	68
Tabulka 26: Daň z příjmů kupujícího bez společného zdanění manželů	68
Tabulka 27: Zaúčtování koupeného podniku v účetnictví kupujícího.....	69
Tabulka 28: Přehled majetku a závazků kupujícího v cenách brutto	72
Tabulka 29: Přehled majetku a závazků kupujícího v cenách netto	73
Tabulka 30: Zaúčtování aktiv a pasiv k 1.1.2007 v účetnictví kupujícího	74
Tabulka 31: Ovlivnění základu daně r. 2007 při přechodu na účetnictví	76

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Smlouva o prodeji podniku

Smlouva o prodeji podniku

podle § 476 a násl. obchodního zákoníku

kterou dále uvedeného dne, měsíce a roku uzavřeli:

1. pan **xxxxxx xxxxxxxx**, r.č. xxxxxxxx/xxxx, bytem xxxxxxxx xxx, PSČ: xxx xx, jako zemědělský podnikatel – fyzická osoba nezapsaná v obchodním rejstříku, IČ: xxx xx xxx jako **prodávající** na straně jedné,

a

2. pan **xxxxxx xxxxxxxx**, r.č. xxxxxxxx/xxxx, bytem xxxxxxxx xxx, PSČ: xxx xx, jako zemědělský podnikatel – fyzická osoba nezapsaná v obchodním rejstříku, IČ: xxx xx xxx jako **kupující** na straně druhé.

I.

Prodávající prohlašuje, že je zemědělským podnikatelem - fyzickou osobou nezapsanou v obchodním rejstříku, s předmětem činnosti: soukromý zemědělec.

Dále prohlašuje, že veškerá tato jeho činnost je prováděna v provozovně v xxxxxxxx.

Prodávající dále prohlašuje, že celý tento jeho podnik, na který je po celou dobu jeho existence vedeno řádné jednoduché účetnictví a poté i daňová evidence, jež věrně zobrazuje jeho stav, je představován souborem hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání, se všemi náležejícími věcmi, právy a jinými majetkovými hodnotami, právy a povinnostmi, pohledávkami a závazky, které mu slouží k provozování tohoto podniku či k tomuto účelu mají sloužit.

Součástí převáděného podniku jsou i nemovitosti, které prodávající nabyt na základě kupních smluv č. xxxxxxxxxxxx ze dne xx.x.xxxx a č. xxxxxxxxxxxx ze dne x.x.xxxx od Pozemkového fondu ČR. Jedná se o následující nemovitosti – pozemky ve zjednodušené evidenci – parcely původ Průběhový plán nebo jiný podklad (GP):

- p.č. xxxx o výměře xx.xxx m²,
- p.č. xxxx o výměře x.xxx m²,
- p.č. xxxx o výměře x.xxx m²,
- p.č. xxxx o výměře xx.xxx m²,
- p.č. xxxx o výměře x.xxx m²,
- p.č. xxxx o výměře x.xxx m².

Uvedené nemovitosti jsou zapsány u Katastrálního úřadu pro Jihomoravský kraj, KP xxxxxxxxxxxx, pracoviště xxxxxxxxxxxx na listu vlastnictví č. xxx pro obec a k.ú. xxxxx, okres xxxxxxxxxxxx.

II.

Prodávající tímto prodává kupujícímu celý tento svůj výše uvedený podnik, který se mu tímto zavazuje odevzdat a převést na něj vlastnické právo. Kupující celý tento podnik kupuje a zavazuje se převzít všechny závazky prodávajícího související s tímto podnikem a zaplatit kupní cenu.

III.

Prodávající a kupující se dohodli, že kupní cena za převod celého výše uvedeného podniku bude stanovena na základě posudku znalce vypracovaného ke dni 30.4.2006.

Takto stanovenou kupní cenu se pak kupující zavazuje zaplatit prodávajícímu ve splátkách, a to nejpozději do 5 (slovy: pěti) let ode dne účinnosti této smlouvy. Prodávající s takto stanoveným způsobem zaplacení kupní ceny souhlasí.

Prodávající a kupující se dohodli, že shora uvedeným způsobem stanovená kupní cena bude pro ně cenou závaznou, kterou budou vzájemně respektovat a tuto bez výhrad uznají jako výše uvedenou kupní cenu. Pro případ prodlení se zaplacením kupní ceny si sjednali smluvní pokutu ve výši 0,05 % (slovy: pět setin procenta) za každý den prodlení z dlužné částky, kterou je kupující povinen neprodleně zaplatit prodávajícímu, pokud ten bude výše uvedenou smluvní pokutu požadovat.

Prodávající prohlašuje, že není žádných věcí, práv a závazků u prodáváného podniku, které by nebyly zahrnuty do jeho daňové evidence. Dále se zavazuje, že takový stav bude i ke dni účinnosti této smlouvy, jinak by se mělo za to, že tím byla podstatným způsobem porušena tato smlouva. Kupující tento jeho závazek přijímá.

IV.

Práva a povinnosti vyplývající z pracovně právních vztahů k zaměstnancům podniku přecházejí z prodávajícího na kupujícího v souladu § 480 obchodního zákoníku.

Prodávající prohlašuje, že vůči zaměstnancům nemá žádných závazků po datu splatnosti. Kupující prohlašuje, že je seznámen s rozsahem i obsahem pracovních smluv s nimi uzavřených.

V.

Na kupujícího přecházejí veškeré pohledávky i závazky prodávajícího, na které se tento prodej vztahuje.

Kupující se zavazuje nejpozději do čtrnácti (14) dnů ode dne účinnosti této smlouvy oznámit věřitelům převzetí závazků, dále oznámit společně s prodávajícím změnu v osobě majitele podnikatelského účtu prodávajícího vedeného u xxxxxxxxxxxx a.s., č.ú.: xxxxxxxx/xxxx a v souvislosti s tímto učinit vše potřebné a vhodné.

Prodávající se v tomtéž termínu zavazuje oznámit dlužníkům přechod pohledávek na kupujícího. Proávající a kupující tyto své vzájemné závazky přijímají a s nimi souhlasí.

VI.

Prodávající a kupující se dohodli, že účinnost této smlouvy nastává ke dni třicátého dubna roku dvoutisícího šestého (30.4.2006). K tomuto dni přechází vlastnické právo na kupujícího.

K takto stanovenému dni účinnosti této smlouvy prodávající předá a kupující převezme věci zahrnuté do prodeje. O tomto převzetí se k témuž dni sepíše zápis, který podepíší prodávající i kupující. Převzetím věcí pak přechází nebezpečí škody na těchto věcech na kupujícího.

VII.

Prodávající prohlašuje, že kupujícího řádně seznámil s aktuálním stavem převáděného podniku, včetně rozsahu věcí, majetku, práv, závazků a povinností. Dále prohlašuje, že kupujícímu zejména poskytl listiny zachycující předběžný stav podniku ke dni uzavření této smlouvy, a to soupis zakázek, evidenci hmotného majetku, evidenci nehmotného majetku, evidenci drobného majetku, seznam pohledávek a závazků a výkaz příjmů a výdajů.

Kupující prohlašuje, že je mu tento stav znám a s výše uvedenými listinami a nabývaným podnikem je seznámen.

Prodávající je povinen nejpozději v zápise uvedeném v článku VI. této smlouvy upozornit kupujícího na všechny případné vady převáděných věcí, práv nebo jiných majetkových hodnot, o kterých ví anebo by měl vědět. V tomto zápise se současně uvedou případné chybějící věci a vadné věci, které by prodávající nepředal kupujícímu, ačkoliv by tyto měly být předmětem převodu.

VIII.

Prodávající prohlašuje, že převáděný podnik je bez jakýchkoliv právních vad. Dále prohlašuje, že s převáděným podnikem nejsou spojena žádná práva z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví.

IX.

Prodávající se zavazuje nejpozději ke dni účinnosti této smlouvy předat kupujícímu veškerou dokumentaci týkající se převáděného podniku, zejména veškerou agendu související s daňovou evidencí. Kupující s tímto souhlasí.

Prodávající a kupující prohlašují, že jsou seznámeni s ustanoveními § 478 obchodního zákoníku.

X.

Na právní poměry mezi prodávajícím a kupujícím se jinak použijí ustanovení § 476 a násl. obchodního zákoníku.

V Brně dne 28. dubna 2006

prodávající

kupující