

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Pavel Petřek

Daňové aspekty nemovitých věcí z pohledu zákona o daních z příjmů

Diplomová práce

Olomouc 2020

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma *Daňové aspekty nemovitých věcí z pohledu zákona o daních z příjmů* vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 8. prosince 2020.

Poděkování:

Za konzultace při zpracování této práce a odborné vedení v oblasti finančního a daňového práva srdečně děkuji JUDr. et. Mgr. Taťáně Zelenskéé, Ph.D.

Pavel Petřek – autor práce

Obsah

Seznam použitých zkratk	5
Úvod	6
1 Obecná teorie daňového práva	8
1.1 Základní právní konstrukce daně	9
1.2 Definice nemovité věci pro účely výběru daní	11
2 Právní úprava zdaňování příjmů z nájmu nemovitých věcí dle zákona o daních z příjmů	14
2.1 Příjmy fyzických osob z nájmu nemovitých věcí dle zákona o daních z příjmů	15
2.1.1. Relevance vybraných institutů soukromého práva na zdaňování příjmů z nájmu nemovitých věcí	18
2.1.2. Základ daně fyzických osob dle zákona o daních z příjmů	20
2.1.3. Zdaňování příjmu fyzických osob z nájmu nemovitých věcí dle § 7 zákona o daních z příjmů	21
2.1.4. Zdaňování příjmu fyzických osob z nájmu nemovitých věcí dle § 9 zákona o daních z příjmů	25
2.2 Příjmy právnických osob z nájmu nemovitých věcí dle zákona o daních z příjmů	30
2.3 Instituty pro výpočet daně z nájmu nemovitých věcí dle zákona o daních z příjmů uplatnitelné pro fyzické i právnické osoby	32
2.3.1. Daňové a nedaňové výdaje	32
2.3.2. Technické zhodnocení a opravy u nemovitých věcí	35
2.3.3. Odpisy	38
3 Daň z úplatného převodu nemovitých věcí u fyzických osob dle zákona o daních z příjmů	40
3.1 Možnosti osvobození od daně z úplatného převodu nemovité věci u fyzických osob dle zákona o daních z příjmů	41
3.2 Výklad pojmu „bydliště“ pro účely osvobození od daně z příjmů u úplatného převodu nemovité věci fyzické osoby	44
4 Optimalizace zdanění u příjmů z nemovitých věcí	49
4.1 Vybrané možnosti daňové optimalizace u příjmů z nájmu nemovitých věcí	50
Závěr	53
Seznam použitých zdrojů	56
Abstrakt	63
Abstract	63
Seznam klíčových slov	64
Key words	64

Seznam použitých zkratk

DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
GFŘ	Generální finanční ředitelství
KatZ	Zákon č. 256/2013 Sb., katastrální zákon, ve znění pozdějších předpisů
LZPS	Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
NS	Nejvyšší soud
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OZ	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění zákona č. 58/1969 Sb.
SJM	Společné jmění manželů
ÚčZ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZDNOV	Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů
ZNPN	Zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění zákona č. 360/2005 Sb., ze dne 19. srpna 2005
ŽZ	Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Švédský ekonom Johan Norberg jednou prohlásil: „*Pokuta je daň za to, že člověk udělal něco špatného. Daň je naopak pokuta za to, že člověk udělal něco dobrého*“.¹ Ačkoliv mnozí z nás cítí, že daně jsou něco špatného, něco, co nám státní garnitura bere, většina z nás si uvědomuje, že daň je určitým protiplněním za služby, infrastrukturu či stabilitu, které stát svým občanům zajišťuje. Konečná míra a výše zdanění občanů pak většinou závisí na konstelaci politických stran v parlamentu, úřadu vlády a jiných ústředních orgánů, a to s ohledem na to, zdali jsou členové zmíněných orgánů spíše příznivci levice či pravice, socialismu či kapitalismu, keynesiánské či monetaristické teorie zdanění.

Co se týče daně z příjmů, dle posledních dostupných statistik finanční správy bylo v České republice v roce 2019 celkem vybráno na této dani 370,1 miliard Kč.² To je hned po dani z přidané hodnoty druhý největší příjem do státního rozpočtu. Dílčí základ daně z nájmu podle § 9 ZDP pak činil dle posledních dostupných zdrojů finanční správy 41,617 miliard Kč³ a od roku 2011 se konstantně zvyšuje. To může být způsobeno hospodářským růstem a všeobecným nárůstem cenové hladiny zboží a služeb v ekonomice České republiky, kdy zejména ceny nemovitých věcí za poslední dobu razantně zvýšily svou tržní hodnotu. V roce 2020 dosáhla průměrná cena prodaného bytu v České republice na částku ve výši 65 400 Kč/m², v Praze pak 88 100 Kč/m².⁴

Problematika úpravy daní u nemovitých věcí ovlivňuje vlastnictví a převod nemovitých věcí, ekonomiku či příjem státního rozpočtu, ale také má vliv na cenu nemovitých věcí samotných. Nastavení daňové politiky může tedy být jedním z aspektů, který ovlivní cenu trhu s nemovitými věcmi pozitivním nebo negativním směrem. To je zejména v poslední době kvůli konstantnímu zvyšování cen na realitním trhu nejen politicky, ale i společensky diskutovaným tématem. Technokraticky napsaný ZDP pak způsobuje četné výkladové a

¹ NORBERG, Johan. *In defense of global capitalism*. Washington, D.C.: Cato Institute, U.S., 2003. 52 s.

² *Státní závěrečný účet ČR za rok 2019*. [online]. mfcz.cz, 2. října 2020 [cit. 25. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www.mfcz.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2019/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2019-39631>>

³ *Vybrané údaje z daňových přiznání z příjmů fyzických osob*. [online]. financnisprava.cz, 18. září 2020 [cit. 21. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>>

⁴ *Deloitte Real Index Q1 2020*. [online]. Deloitte.com, červen 2020 [cit. 21. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/real-estate/articles/cze-real-index.html>>

interpretační nejasnosti. Doměření daně s následnými sankcemi u poplatníka, který má příjem z nemovité věci, je pak častým jevem. Obsahem diplomové práce tak nebude obecné zdanění příjmů dle ZDP, ale práce bude konkrétně zaměřena na zdanění nemovitých věcí v legislativním rámci České republiky, a to zejména z pohledu ZDP dle aktuálního časového hlediska.

Práce bude členěna na čtyři hlavní části, několik kapitol a podkapitol. První část bude zaměřena na obecnou teorii daňového práva, jejíž obsah je nezbytný k pochopení konkrétní problematiky daně z příjmu. Také bude zanalyzována definice nemovité věci. V jednotlivých kapitolách pak budou popsány prvky legislativní konstrukce daní v České republice a pojem nemovitá věc pro daňové účely. Druhá část bude členěna nejen na kapitoly, ale i několik podkapitol, jejichž obsahem bude právní úprava zdaňování příjmů z nájmu nemovitých věcí dle ZDP, a to jak u osob fyzických i právnických. Bude zanalyzován rozdílný způsob zdanění příjmu z nájmu nemovitých věcí u fyzických osob dle § 7 a § 9 ZDP, daňově uznatelné a neuznatelné výdaje, odpisy či výkladové nejasnosti u technického zhodnocení a oprav. Obsah třetí části pak bude zaměřen na převody vlastnického práva k nemovitým věcem a jejich daňové dopady. Bude zanalyzována interpretace neurčitého právního pojmu „bydliště“, jenž je zásadní u osvobození od daně z příjmu z prodeje nemovitých věcí. Poslední část pak bude zaměřena na problematiku daňové optimalizace u nemovitých věcí.

V diplomové práci bude použita metoda analytická a popisná. Zdrojem pro diplomovou práci budou zejména legislativní předpisy České republiky, judikatura orgánu moci soudní a monografie vztahující se obzvláště k daňovému a finančnímu právu. Dále bude čerpáno z komentářové literatury k NOZ, a odborného periodického tisku zabývající se účetními, obchodními, finančními či daňovými předpisy. Internetovým zdrojem cenných statistických údajů budou webové stránky finanční správy, OECD a mezinárodních společností zabývajících se daňovou problematikou.

Diplomová práce byla vypracována s účinností v práci předestřené právní úpravy k datu 30. listopadu 2020.

1 Obecná teorie daňového práva

Daňové právo jako úprava veřejných rozpočtů a jejich příjmové stránky, společně se clem, poplatky a dalšími povinnými dávkami patří mezi nejobsáhlejší oblast finančního práva.⁵ Finanční právo je v systému českého práva odvětvím samostatným, a řadíme jej do odvětví veřejného práva.⁶ To nemusí platit vždy, například v právním řádu slovenské republiky kvůli určitým specifickým regulace daňových příjmů je daňové právo považováno za samostatné právní odvětví.⁷ Obsahem českého daňového a poplatkového práva pak jsou hmotněprávní i procesněprávní normy upravující příjmy, které mají charakter povinných dávek, tedy daně, poplatky a cla. Rozporným povinným příjmem státního rozpočtu jsou pak příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.⁸

Daň je ústředním pojmem daňového práva. Pro definici daně z dnešního pohledu je určitým vodítkem vymezení daně dle DŘ. Ten definuje daň v § 2 odst. 3 a) jako: „*peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek*“, a to pouze pro účely DŘ. Daň je tak zde vymezena *largo sensu*⁹. Teoretické vymezení daně je však v odborné sféře definováno mnohými autory odlišně. Odlišná definice vyplývá zejména ze skutečnosti, jestli pojem daň zkoumáme z právního nebo ekonomického hlediska.¹⁰

Obecně lze vyjít z definice daně, jak ji uvádí Kubátová. Daň je: „*povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti)*.“¹¹ Přitom je důležité zmínit, že povinnost stanovit osobě daň může být uložena pouze toliko na základě zákona.¹²

⁵ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 13 s.

⁶ Tamtéž, 15 s.

⁷ BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. 51 s. citováno dle JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 294 s.

⁸ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 13 s.

⁹ Tedy v širším smyslu.

¹⁰ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 154 s.

¹¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 15 s.

¹² Čl. 11 odst. 5, usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky

Od daně se odlišují platby nazývané poplatky v tom smyslu, že u daní identifikujeme jejich nenávratnost, zatímco poplatky se platí jako částečná nebo úplná náhrada nákladů spojených s činností státních orgánů či za oprávnění které státní orgán poskytuje poplatníkovi.¹³ Což mimo jiné vyplývá ze samotné definice poplatku, kdy poplatek je dle Kubátové: „*peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Jako takový je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný.*“¹⁴ Poplatkem tak je například poplatek za podání žádosti o prominutí příslušenství daně, nebo poplatek za návrh na zahájení řízení o povolení vkladu u katastru nemovitostí, kde poplatník obdrží určité protiplnění ze strany státních orgánů.

Rozporným příjmem do státního rozpočtu jsou příspěvky na sociální zabezpečení, tedy na státní politiku zaměstnanosti, důchodové a nemocenské pojištění, společně s příspěvky na veřejné zdravotní pojištění. Tyto příspěvky nesplňují zcela totožně právní definici daně, ale obsahují některé aspekty, které jsou daním společné. Pro potřeby této práce však budeme vycházet z toho, že příspěvky na sociální zabezpečení neřadíme mezi definici daně.

1.1 Základní právní konstrukce daně

Právní konstrukce daně a její základní prvky charakterizují určitou „daň“ pomocí legislativní zkratky. Obsahem daňových prvků jsou pak práva a povinnosti, přičemž zakotvení těchto prvků v systému práva je podmínkou vzniku, trvání i zániku daňově-právního vztahu. Bez znalosti základních právních prvků daní pak není možné určit nebo provést dozor daňové povinnosti.¹⁵

O tom, co je obsahem konstrukce daně z příjmů panují v odborné sféře rozličné názory. Shodují se názory na tom, že konstrukci daně musí vždy tvořit subjekt daně, daňový objekt (předmět), daňový základ a daňová sazba.¹⁶ Stejný názor zastává i Vančurová, která uvádí, že u daně musí být vždy vymezen: „*daňový subjekt, z předmětu daně odvozen základ daně a stanovená nominální sazba daně.*“¹⁷ Oproti tomu někteří zastávají stanovisko, že součástí konstrukčních prvků daně je nejen subjekt a objekt, ale i práva a povinnosti účastníků daňově-právního vztahu. K tomu pak přidávají i další prvky jako správce daně, podmínky placení, rozpočtové určení a korekční prvky, které mají dopad na výpočet daně. Mezi korekční prvky

¹³ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo. 6. upravené vydání.* Praha: C.H.Beck, 2012, 154 s.

¹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.* 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 16 s.

¹⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata.* 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. 23 s.

¹⁶ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo. 6. upravené vydání.* Praha: C.H.Beck, 2012, 159 s.

¹⁷ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka, ZÍDKOVÁ, Hana. *Daňový systém ČR 2020.* Praha: 1. Wolters Kluwer ČR., 2020. s. 13-14.

pak řadí čtyři atributy, kterými jsou vynětí z předmětu daně, osvobození od daně, slevy na dani a odpočty od základu daně.¹⁸ Lze se setkat i s názorem, a to i z dob minulých, že korekčním prvkem daně je i její splatnost. Je-li totiž požadavkem daně její zákonnost na základě právní normy, je třeba vyhledávat i ochranu daňových poplatníků proti nezákonným zásahům státu a jeho libovůli. Bylo by to tedy v neprospěch poplatníků, kdyby daně nebyly normovány dostatečně určitě, nejen co do daňového subjektu, objektu, základu a sazby, ale i do jejího rozsahu doby.¹⁹

Základním prvkem je subjekt daně, který nám určuje, jaká osoba daň uhrazuje. Subjektem daně se pak rozumí osoba, která je povinna se podřídit uložení daně. Z hlediska zatížení daňovým břemenem nebo snížení důchodu subjektu pak rozlišujeme daňové subjekty na poplatníky a plátce daně. Poplatníkem se pak rozumí subjekt, jehož důchod, konání nebo majetek je dani podstoupen. Většinou je také povinen sám daň hradit do veřejného rozpočtu.²⁰ Oproti tomu plátce daně není osoba, které by daň znehodnotila její majetek, ale je dle ZDP povinná daň vypočítat, vybrat nebo srazit a transferovat ji ke správci daně.²¹ U důchodového typu daní se pak setkáváme s pojmem „srážka daně u zdroje“. Ten vyjadřuje situaci, kdy při výběru daně je definován poplatník a jeho objekt daně, avšak daň je hrazena prostřednictvím plátce daně. Tento způsob výběru daně má několik výhod, neboť je efektivnější, eliminuje možnosti daňových úniků a je ekonomicky úspornější co se týče administrativních nákladů.²² Důležité je ovšem zmínit, že ve vztahu ke zdanění nemovitých věcí nehovoříme o plátcích daně, ale o poplatníkovi.

Dalším důležitým prvkem je daňový objekt (předmět). Ten stanovuje určitou skutečnost, se kterou zákon slučuje povinnost uhradit daň. Typickým příkladem objektu daně je důchod, vlastnictví majetku a jeho užívání nebo spotřeba. Zpravidla pak objekt daně reflektuje pojmové označení daně. S objektem daně je pak spojený prvek základ daně. Ten specifikuje objekt daně, z kterého se pak vyměřuje daň.²³

¹⁸ RADVAN, Radvan a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita – Doplněk, 2008. 509 s. citováno dle JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. 24 s.

¹⁹ ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství*. Praha: Melantrich a.s., 1937, sv. II., 193 s.

²⁰ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR 2020...*, s.14-16.

²¹ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa. 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, 9 s.

²² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 308 s.

²³ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2015. 14 s.

Posledním základním konstrukčním prvkem je sazba daně. Daňová sazba je určité kritérium, na základě, kterého se vypočte daň z daňového základu. V zásadě se dělí dle výpočtu na dva druhy, na pevnou a poměrnou, a to v závislosti na hodnotovém vyjádření daňového základu. Pevná sazba je potom stanovena bez ohledu na hodnotové vyjádření. Musí tedy být specifikována ve fyzikálních jednotkách, typickým příkladem je daň u nemovitostí, konkrétně daň ze staveb, kde je daň vypočtena dle zastavěné plochy stavby. Oproti tomu poměrná sazba formuluje poměr mezi daní a daňovým základem vyjádřeným v hodnotových jednotkách.²⁴ Pro výpočet zdanění příjmů z nájmu nebo prodeje nemovitých věcí je důležité zmínit, že obecně sazba pro fyzické osoby činí 15 % a pro právnické osoby 19 %.²⁵

Význam a důležitosti jednotlivých prvků pro výpočet daně z příjmů u nemovitých věcí bude zanalyzován v následujících konkrétních kapitolách a podkapitolách.

1.2 Definice nemovité věci pro účely výběru daní

Daňové předpisy obsahují pojmy věci movité (res mobiles) a nemovité (res immobiles) v několika svých ustanoveních. ZDP pracuje s pojmem „nemovitá věc“ zejména v paragrafech 4, 9 a 10, neposkytuje však jeho definici. Tu najdeme v předpisu soukromého práva, konkrétně v paragrafu 498 NOZ v odst. 1, kde jsou nemovité věci definovány jako:

*„Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.“*²⁶ V odst. 2 je pak dále uvedeno: *„Veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná, jsou movité.“*²⁷

Jak uvádí i důvodová zpráva k NOZ, zákon užívá pro rozlišení věcí metodu zřetelného vymezení zejména jedné skupiny věcí, podobně jako je tomu u rozdělení věcí na hmotné a nehmotné. Zřetelné vymezení klade důraz na vymezení pojmu skupiny věcí nemovitých, přičemž všechny další věci mimo tuto skupinu jsou věci movité.²⁸ Je ovšem třeba zdůraznit, že uvedený výčet ve výše zmíněném paragrafu není taxativní a NOZ zná i jiné případy nemovité

²⁴ BAKEŠ, Milan a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 160 s.

²⁵ V § 16 ZDP pro fyzické osoby, a § 21 ZDP pro osoby právnické. Poznámka: U fyzických osob existuje i takzvané solidární zvýšení o 7 %, dle § 16a ZDP.

²⁶ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

²⁷ „Tamtéž“

²⁸ Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, č. 89/2012, k § 494.

věci. Například je výslovně uvedena jednotka jako věc nemovitá dle § 1159 NOZ, nebo stavby v režimu dle § 3055 odst. 1 NOZ, které se nestanou součástí pozemku a zůstanou samostatnou nemovitou věcí. Toto pravidlo je pak sice podle § 3058 odst. 1 NOZ upraveno přechodně, lze však očekávat, že bude trvat desítky let.²⁹

Z výše citovaného ustanovení o rozdělení věcí na nemovité a movité je patrné, že jedním z typů nemovitých věcí jsou pozemky. Ty jsou nemovitou věcí vždy bez dalšího, nezáleží na jejich rozdělení dle KatZ, výměře, poloze, evidenci či reálném využití.³⁰ Dle NS pak skutečnost, že pozemek je nemovitou věcí, nenarušuje ani situace, kdy pozemek není označen parcelním číslem a neodpovídá jeho mapové zobrazení s uvedením výměry a druhu v katastrálním operátu.³¹

Nejen pro účely výběru daní je ovšem rozhodující určit, které objekty jsou součástí pozemku, a co už je samostatná věc ve smyslu právních předpisů. Samostatná věc totiž může být stanovena jako předmět daně, ze které je následně určen základ daně. Před účinností NOZ platilo, že stavba na pozemku nebyla jeho součástí.³² To mohlo zapříčinit, a taky zapříčinilo situace, kdy vlastník pozemku a vlastník stavby byly dvě rozdílné osoby. Takové stavby jsou upraveny už ve výše uvedeném režimu podle § 3055 odst. 1 a § 3058 NOZ. Zároveň se tak jednalo o dvě samostatné věci, tedy dvě samostatné entity, které mohly podléhat zdanění. Rozdělení stavby od pozemku má vliv i na daňové odpisy, neboť stavba v důsledku jejího opotřebení se odepisuje, zatímco pozemek nikoliv.³³

NOZ však opětovně zavádí princip *superficies solo cedit*, jejíž význam spočívá v tom, že přestože je stavba samostatně kompaktní a rozpoznatelná od pozemku, tak právně se jedná o součást pozemku. Nejedná se tak o samostatnou věc, a nemůže se tak s ní samostatně nakládat, to se týká přímo pozemku.³⁴ Stavba v takové situaci nemůže být ani předmětem daně a podléhat tak zdanění. Superficiální princip je pak promítnut v ustanovení 506 NOZ, který stanoví v odst. 1: „*Součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené*

²⁹ MELZER, Filip, TÉGL, Petr a kolektiv: *Velký komentář k Občanskému zákoníku. Svazek III. § 419-654*. Praha: Leges, 2014, 273 s.

³⁰ „Tamtéž“ 257 s.

³¹ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. června 2007, sp. zn. 22 Cdo 2271/2006

³² § 120 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění zákona č. 58/1969 Sb.

³³ SYRUČEK, Vladimír, SABOTINOV Vencislav a kol. *Realitní právo. Nemovitosti v realitní praxi*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, 471 s.

³⁴ SYRUČEK: *Realitní právo. Nemovitosti v realitní praxi...*, 471 s.

na pozemku a jiná zařízení (dále jen „stavba“) s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech“ a v odst. 2 pak: „Není-li podzemní stavba nemovitou věcí, je součástí pozemku, i když zasahuje pod jiný pozemek.“ Jako příklad, kdy bude podzemní stavba samostatnou nemovitou věcí, lze uvést vinný sklep. Ten nebude součástí pozemku v situaci, kdy se jedná o samostatnou nemovitou stavbu, jejíž stavebně-technická konstrukce není součástí konstrukce stavby nad povrchem.

2 Právní úprava zdaňování příjmů z nájmu nemovitých věcí dle zákona o daních z příjmů

Právní úprava zdaňování příjmů z nájmu nemovitých věcí je upravena v ZDP. Úprava je v několika aspektech rozdílná pro fyzické a právnické osoby. Nejvíce se odlišení způsobů zdanění fyzických a právnických osob projevuje u výpočtu základu daně. U fyzických osob je výpočet základu daně u zdaňování jejich příjmů složitější, neboť se rozlišuje na pět jednotlivých dílčích základů daně. Ty se rozlišují v návaznosti na to, zdali příjmy fyzické osoby plynou z činnosti, majetku či ostatních příjmů. Značně komplikovanější způsob výpočtu základu daně pomocí dílčích základů daně je způsoben tím, že účelem a smyslem zdanění je postihnout pouze příjem, se kterým lze nakládat. Pro tento účel musí být stanovena rozdílná pravidla pro uplatňování výdajů.³⁵

S tímto názorem Vančurové se ztotožňuji, protože není prakticky realizovatelné, aby pro všechny typy příjmů byly stanoveny stejná pravidla pro uplatňování výdajů. U některých typů příjmů si nelze představit nastavení pravidel pro výdaje dle výdajového paušálu. Naopak u příjmů ze samostatné činnosti je umožnění výdajového paušálu žádoucí, neboť živnostníci mají velké množství výdajů, jejichž dokládání by je zatížilo velkou administrativní zátěží, přičemž nedisponují lidskými zdroji v takové počtu, jako je tomu u korporátních firem, úřadů, či velkých nadnárodních společností. Na komplikovanost uplatňování reálných výdajů namísto výdajového paušálu, je dle mého názoru, nutné nahlížet optikou té většiny společnosti, která nedosahuje dostatečné finanční gramotnosti. Obecně pro některou část společnosti může být výpočet odpisů a vedení evidence výdajů jednoduché. Je ale nutné vzít na zřetel, že finanční gramotnost v České republice je velmi nízká. Dle dostupných průzkumů finanční gramotnosti prováděných na základě metodiky OECD totiž 42 % dotázaných Čechů neví, kolik jsou 2 % ze 100 korun.³⁶ Výdajový paušál tak pro tyto osoby může být jednodušší, a současně jim umožňuje se soustředit na činnost svého podnikání, pro kterou mají kvalifikaci.

³⁵ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR 2020...*, s.167.

³⁶ HÜNDL, Vojtěch. *Výsledky měření úrovně finanční gramotnosti dospělé populace České republiky 2015* [online]. ppm factum research s.r.o., 2015, [cit. 5. prosince 2020]. Dostupné na <<http://docplayer.cz/68119104-Vysledky-mereni-urovne-financni-gramotnosti-dospele-populace-ceske-republiky-ppm-factum-research.html>>

Z výše zmíněných rozdílných důvodů, je zdaňování u fyzických a právnických osob rozděleno do samostatných kapitol, přestože některé pravidla jsou pro oba typy osob společná.

Společným a stejným termínem pro oba typy osob je ovšem smluvní typ nájem, který je upraven mimo daňové předpisy, konkrétně v § 2201 an. NOZ. Nájmem se dle zmíněného ustanovení rozumí smlouva, dle které se pronajímatel zavazuje přenechat předmět nájmu nájemci k dočasnému užívání a nájemce se za to zavazuje pronajímateli platit nájemné. Pelc nájem definuje jako právní vztah mezi dvěma subjekty, z nichž jeden je majitelem předmětu nájmu a druhý si jej pronajímá.³⁷

S touto definicí nesouhlasím, jelikož jsem toho názoru, že pronajímatel nemusí být majitelem, respektive vlastníkem předmětu nájmu, aby mohl věc přenechat k užívání. Nájemní smlouva je totiž závazkovým vztahem, nejedná se o věcné právo. Nejedná se tedy o právo absolutní, ale relativní. Dle § 1760 NOZ pak skutečnost, že pronajímatel nemohl s předmětem nájmu při uzavření nájemní smlouvy nakládat, samo o sobě nezakládá neplatnost této smlouvy. Do nájmu může dát věc i osoba, která má právo nakládat s věcí na základě komisionářské nebo pachtovní smlouvy. Fakticky to lze i na základě nájemní smlouvy dle § 2215 NOZ. Lze si představit i situaci, kdy půjčitel dá při uzavření výpůjčky svolení vypůjčiteli, a ten dá věc do nájmu jako pronajímatel. Skutečnost, že nájemní smlouva jako závazek vzniká pronajímateli a není vázána na předmět nájmu, se pak lze dočíst i v komentářové literatuře.³⁸

2.1 Příjmy fyzických osob z nájmu nemovitých věcí dle zákona o daních z příjmů

V případě zdaňování nájmu či úplatného převodu nemovité věci u fyzických osob je objektem zdanění příjem neboli důchod fyzické osoby. Co vše je předmětem daně z příjmů fyzických osob, je obecně uvedeno v § 3 ZDP, kde jsou uvedené jednotlivé typy příjmů. Termín „příjem“ pak v tomto ani jiných ustanoveních ZDP není definován pojmově, ale je formulován pozitivním a negativním vymezením. Německá odborná literatura k pojmu „příjem“ pak poznamenává, že tento pojem je svým způsobem ekonomickým pojmem, jehož interpretace se vyvíjela za podpory tří teorií – teorii zdrojů, teorii přístupu k čistému majetku a teorii tržních příjmů. První ze zmíněných teorií vyjadřuje pojem z toho, zdali se jedná o konstantně trvalý

³⁷ PELC, Vladimír. *Komentář k zákoně o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, 269 s.

³⁸ HULMÁK, Milan a kol. *Komentář k Občanskému zákoníku VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055-3014)*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, 213 s.

zdroj příjmů. Druhá teorie vidí příjem jako dostupnost k ryzímu majetku v hospodářství v průběhu určité doby. Třetí teorie pak vykládá příjem jako komplex příjmů, kterých je dosaženo výdělečnou činností za účelem zisku³⁹.

Zákon v § 3 odst. 1 ZDP potom formuluje jednotlivé druhy příjmů jejich původem neboli zdrojem, ze kterého příjmy plynou k daňovému subjektu. Takovým zdrojem jsou právě i příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo příjmy plynoucí z kapitálového majetku. U všech druhů příjmů není podmínkou skutečnost, aby došlo k navýšení ekonomické hodnoty majetku poplatníka. Jedinou výjimku zákon stanoví u druhového členění příjmů dle § 10, u takzvaných „ostatních příjmů“, kde je vysloveně stanoveno, že musí dojít ke zvýšení majetku.⁴⁰

Dle mého názoru nelze zcela souhlasit s taxativním vymezením podmínky „zvýšení majetku“ pouze pro druhy příjmů dle § 10 ZDP. Domnívám se, že daňový subjekt by neměl být postižen zdaněním v situaci, kdy sice obdrží příjem, či důchod, ale v konečném důsledku nedojde ke zvýšení jeho majetku. Takový stav by mohl totiž způsobit ztrátovost podnikatelské činnosti či nájmu, neboť daňový subjekt by se při bilanci svých příjmů a výdajů mohl dostat do situace, kdy konečný rozdíl mezi příjmy a výdaji bude ztrátový. V konečném důsledku by v takových situacích mohlo docházet k tomu, že ekonomicko-rationálně smýšlející poplatník by nebyl nijak motivován příjem či důchod přijmout, neboť po zdanění by se mohla výše jeho majetku paradoxně ještě snížit.

Takovou otázku řešil i NSS v reakci na kasační stížnost, ve které žalobce jako daňový subjekt napadal rozhodnutí finančního úřadu, jakožto správce daně, který doměřil žalobkyni jako pronajímatelce dodatečným platebním výměrem daň z příjmů fyzických osob z důvodu, že bylo na její nemovité věci provedeno technické zhodnocení nájemcem, aniž by bylo zahrnuto do předmětu daně. Ke zmíněné kasační stížnosti se vyslovil, že příjem podléhající dani nemůže být zdánlivý, ale musí se jednat o příjem reálný, který se fakticky projeví v majetkové struktuře poplatníka. Nelze tedy hovořit o nepeněžitém příjmu vlastníka nemovité věci v okamžiku jejího zhodnocení, ale až v momentě reálného obohacení vlastníka⁴¹, tedy v momentě, kdy vlastník opět disponuje se svou nemovitou věcí a není nájemníkem omezen. Dále v této věci

³⁹ TIPKE, Klaus, LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. vydání. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005, 227 s, citováno dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2020, sp. zn. 1 Afs 375/2019-37, bod 36

⁴⁰ PELC, Vladimír. *Komentář k zákonu o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, 34 s.

⁴¹ V daném případě šlo o moment ukončení původního nájemního vztahu.

argumentoval i tím, že nájemce může po pronajímateli dle OZ vymáhat zhodnocení věci, jež bylo předmětem nájmu, až po skončení nájemní smlouvy. To vše pouze za předpokladu, že pronajímatel dal ke změně souhlas. ⁴²

Běhounek ve věci zhodnocení a nepeněžního příjmu u nájmu bytu dále uvádí, že je nutné i rozlišovat, jestli se nejedná pouze o opravu, která zachovává podstatu předmětu nájmu ke smluvenému užívání. Dle jeho názoru je nutné diferencovat mezi opravami, jejichž cíl je pouze zachovat užívání věci ve smluveném účelu, a opravami které spočívají ve změně věci, jež je předmětem nájmu. U nákladů na zachování smluveného užívání totiž nedochází k nepeněžitému příjmu pronajímatele, které by podléhalo dani. To je u nájmu bytu zejména situace, kdy nájemce hradí náklady na drobné opravy a běžnou údržbu, dříve upraveno v § 5 ZNPN⁴³. Vymezení drobných oprav a běžné údržby sice není zcela jednoznačné, ale v praxi při doložení povinnosti nájemce v této věci nedochází ke komplikacím.⁴⁴

Dle mého názoru lze výše zmíněné rozhodnutí aplikovat i na aktuální právní úpravu, neboť aktuální občanský zákoník upravuje danou problematiku obdobným způsobem. Dle § 2220 odst. 1 NOZ má totiž nájemce právo na zhodnocení věci, jež byla předmětem nájmu, k okamžiku skončení nájemní smlouvy. Opět ale pouze pokud ke zhodnocení dal pronajímatel souhlas. Ztotožňuji se i s názorem ohledně rozlišení oprav u předmětu nájmu. Dle mého názoru je třeba reflektovat, že běžnou údržbou či opravou neobdrží pronajímatel žádný příjem či obohacení, je pouze udržován stav předmětu nájmu ve stavu, v jakém byl předmět od počátku převzetí věci nájemcem.

Co se pozitivního vymezení příjmu týče, ten je potom pro fyzické osoby upraven v § 3 odst. 2 ZDP, dle kterého se příjmem rozumí peněžitý i nepeněžitý příjem, a to i dosažený směnou. Karfíková o pozitivním vymezení hovoří v tom smyslu, že s ohledem na souhrnné vymezení daně z příjmů fyzických osob a zbytkovou klauzuli „ostatních příjmů“, má pozitivní vymezení individuálních tříd předmětu daně spíše pomocný profil, a jeho význam spatřuje

⁴² Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. ledna 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005-136

⁴³ Od 1. ledna 2016 jsou pojmy „drobné opravy“ a „běžná údržba“ upraveny v nařízení vlády č. 308/2015 Sb., o vymezení pojmů běžná údržba a drobné opravy související s užíváním bytu, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁴ BĚHOUNEK, Pavel. Nájem a podnájem, 4. část. Změny pronajaté věci hrazené nájemce z daňového a účetního hlediska. *Účetnictví v praxi*, 2011, č. 3, s. 27.

hlavně u výpočtu a základu daně.⁴⁵ Nepeněžitý příjem pak podléhá oceňování dle konkrétního právního předpisu.⁴⁶ Terminologický pojem „nepeněžní příjem“, ale není v tomto ustanovení ani v žádném jiném ustanovení ZDP definován, je tak třeba vycházet z judikatury. Zákon nestanovuje ani termín „nepeněžní výdaj“, nebo jinou legislativní konstrukci, ze které by bylo možné rozpoznat, zdali nepeněžní příjem může být zároveň i nepeněžním výdajem.⁴⁷ Negativní vymezení příjmu jako předmětu daně je upraveno v § 3 odst. 4 ZDP, přičemž se jedná o taxativní výčet.

Úpravu zdaňování příjmů z nájmu nemovitých věcí u fyzických osob potom nalezneme zejména v § 7 a § 9 ZDP, přičemž § 9 je vysloveně určen pouze pro příjmy z nájmu. ZDP stanoví přesná kritéria, na základě, kterých příjem spadá do dílčího základu dle § 7 nebo § 9. Tyto kritéria zmiňuji v následujících podkapitolách.

2.1.1. Relevance vybraných institutů soukromého práva na zdaňování příjmů z nájmu nemovitých věcí

V souvislosti se zdaňováním nájmu je třeba vzít v potaz i otázku platnosti nájmní smlouvy, která není jen akademickou otázkou pro daňové právo. Je totiž nutné odpovědět na otázku, zda příjmy z nájmu obdržené na základě neplatné nájmní smlouvy lze podřadit pod předmět daně z příjmů fyzických osob. Pokud ano, je dále třeba zodpovědět, pod který druh příjmů uvedených v § 3 odst. 1 ZDP bude příjem spadat.

Obecně tuto problematiku řešil i NSS v jednom ze svých rozhodnutích, kde stanovil, že absolutní neplatnost soukromoprávního jednání ještě *a priori* neznamená, že takové jednání je nezávazné z daňového hlediska. U absolutně neplatných soukromoprávních jednání nenastávají daňové účinky, pokud předpis daňového práva vyžaduje pro tyto účinky platnost soukromoprávních jednání.⁴⁸ V dalším rozhodnutí dal NSS za pravdu Odvolacímu finančnímu ředitelství, když stanovil, že daňové účinky může vyvolat i závazek vzniklý na základě absolutně neplatného právního jednání, pokud tento závazek reálně existoval a měl vliv na

⁴⁵ KARFÍKOVÁ, Marie. In BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 194 s.

⁴⁶ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁷ PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2018, 35 s.

⁴⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. prosince. 2010, sp. zn. 7 Afs 130/2009-200

změnu majetku daňového subjektu.⁴⁹ V neposlední řadě vliv absolutní neplatnosti nájemní smlouvy na výpočet daně řešil NSS ve svém rozhodnutí ze dne 21. června 2010. V daném případě řešil konkrétně vliv absolutní neplatnosti nájemní smlouvy nebytových prostor na dodatečně vyměření daně. V tomto rozhodnutí se NSS vyslovil tak, že: „*Daňovou účinnost fakticky vynaloženého nákladu, jakož i zdanitelnost dosažených příjmů, nelze opírat pouze o soukromoprávní hodnocení platnosti smlouvy. Za příjmy [...] lze pro daňové účely považovat veškeré příjmy, které byly za užívání nebytových prostor obdrženy, pokud objektivně mohly být přijaty jako protihodnota za užívání či oprávnění užívat předmětné prostory.*“⁵⁰

Dle mého názoru výše uvedená rozhodnutí reflektují skutečnost, že navázání daňových účinků zcela na platnost nájemní smlouvy, by mohlo způsobit úmyslné vyhnutí daňových subjektů před uhrazením daně. Jinak řečeno, situace, kdy by důsledkem absolutně neplatné nájemní smlouvy nebyla povinnost uhradit daň z příjmu za takový nájem obdrženy, ať už peněžitý či nepeněžitý, by umožnila pronajímatelům neodvádět daň z příjmu. Pronajímatel by mohl cíleně nastavit nájemní smlouvu tak, aby smlouva byla absolutně neplatná. Zastávám i názor, že právní kvalifikace důvodu, na základě, kterého pronajímatel obdržel příjem z nájmu, je v tomto případě irelevantní. V situaci totiž, kdy posuzujeme, zdali příjem pronajímatele podléhá dani dle ZDP, není důležité, jestli pronajímatel obdržel příjem z titulu nájmu nebo bezdůvodného obohacení (situace kdy je nájemní smlouva absolutně neplatná a pronajímatel tak má nárok vůči nájemci z titulu bezdůvodného obohacení). Z ekonomického hlediska totiž takový transfer prostředků od nájemce na pronajímatele je pronajímatelův příjem. Pronajímatel fakticky obdrží finanční prostředky za přenechání části svého majetku k užívání nájemci, a zvýší tak svůj majetek.

V souvislosti s nájmem nemovité věci dále mohou nastat situace, kdy na nemovité věci pronajímatele vznikne majetková újma, přičemž tato újma na jmění bude kompenzována plněním z pojištění majetku (záměrně je zde uveden pojem „*majetková újma*“, neboť NOZ již nepracuje s termínem „*škoda*“ jako pojmovým východiskem, ale s termínem „*újma*“, který je zastřešujícím pojmem pro újmu majetkovou i nemajetkovou)⁵¹. Toto plnění plynoucí z pojištění

⁴⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. srpna 2013, sp. zn. 1 Afs 11/2013-84

⁵⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. června 2010, sp. zn. 9 Afs 81/2010-180

⁵¹ HULMÁK, Milan a kol. *Komentář k Občanskému zákoníku VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055-3014)*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 1496–1499.

majetku je potom za podmínek stanovených dle § 4 odst. d) osvobozeno od daně. Pelc k této problematice uvádí, že dané osvobození se nevztahuje na případy, kdy u poplatníka dojde fakticky ke zvýšení hodnoty jeho majetku, ale na situace, kdy pouze odškodňuje újma na jmění poplatníka. Jinak řečeno, pouze se transformuje struktura majetku poplatníka, ale majetek si uchovává stejnou hodnotu. Zároveň ale dodává, že osvobození se nevztahuje na peněžní prostředky přijaté jako plnění za náhradu škody způsobené na **majetku, který byl zapsán do obchodního majetku, anebo sloužil k nájmu.**⁵²

2.1.2. Základ daně fyzických osob dle zákona o daních z příjmů

Základ daně je jedním z konstrukčních prvků daně, přičemž tento termín je upraven přímo v ZDP, konkrétně v § 5 odst. 1 ZDP, který stanovuje, že základem daně z příjmů fyzických osob je suma, o kterou příjmy poplatníka za zdaňovací období překračují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Jedná se o obecnou definici, neboť specifitější podmínky stanovují § 6 až § 10 ZDP, obsahující jednotlivé dílčí základy daně.⁵³ Pro výpočet celkového základu daně je nejdříve nutné vypočítat pět dílčích základů daně samostatně, protože pravidla pro výpočet nelze paušalizovat pro všechny dílčí základy stejným způsobem. Pro mechanismus výpočtu základu daně u fyzické osoby je důležité zmínit, že **součet dílčích základů daně se musí provést nejdříve samostatně bez přičtení dílčího základu daně ze závislé činnosti**, neboť u příjmů fyzických osob nemůže být základ daně menší hodnoty než dílčí základ daně dle § 6 ZDP (příjmy ze závislé činnosti). Jinak řečeno, zákonodárce se snaží docílit situace, aby u příjmů ze závislé činnosti nedocházelo k jejich optimalizace a tyto příjmy skutečně dani podlely (dle statistik z finanční správy jde o nejvýznamnější část příjmů u českých domácností⁵⁴). Nelze tak tyto příjmy ponížít o záporný rozdíl u dílčích základů daně ze samostatné činnosti či příjmů z nájmu, u kterých by potencionálně tento rozdíl mohl nastat.⁵⁵ U příjmů z kapitálového majetku a ostatních příjmů potom platí, že u nich lze uplatnit případný záporný rozdíl z příjmů ze samostatné činnosti či z nájmu. Uplatnění výdajů ovšem zásadně nelze využít u příjmů z kapitálového majetku, u

⁵² PELC, Vladimír. *Komentář k zákoně o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 70-72.

⁵³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 324 s.

⁵⁴ *Vybrané údaje z daňových priznání z příjmů fyzických osob*. [online]. financnisprava.cz, 18. září 2020 [cit. 21. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>>

⁵⁵ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR 2020...*, s. 168-169.

ostatních příjmů je uplatnění výdajů velmi omezené. Pro oba typy příjmů pak platí, že čísla se nemohou dostat do záporných hodnot.⁵⁶

V souvislosti s daňovou ztrátou je nutné zmínit, že jsou nastavené striktní pravidla pro její uplatnění. NSS v této věci vydal rozhodnutí, kde se zabýval možností uplatnění daňové ztráty, a došel k závěru, že lze uplatnit pouze daňovou ztrátu, která byla vyměřena správcem daně. Jinak řečeno, o existenci této ztráty je správními orgány rozhodnuto, nestačí pouze samostatné vypočtení daňové ztráty poplatníkem.⁵⁷ Uplatnění výdajů u příjmů ze závislé činnosti je tedy vyloučeno, u příjmů z kapitálového majetku a ostatních příjmů značně omezeno. U všech tří typů příjmů je omezení výsledných hodnotových čísel, neboť se nelze dostat do záporných hodnot. Ve spojení s přijetím protikrizového balíčku ministerstva financí kvůli výskytu koronaviru je potom zavedena nová možnost uplatnění daňové ztráty, a to zpětně na dvě zdaňovací období souvisle předcházející zdaňovacímu období, ve kterém je daňová ztráta vyměřena⁵⁸.

2.1.3. Zdaňování příjmu fyzických osob z nájmu nemovitých věcí dle § 7 zákona o daních z příjmů

Ke zdanění příjmu z nájmu u nemovitých věcí dle ustanovení § 7 ZDP dochází pouze za zákonem stanovených podmínek, současně je u fyzických osob nutné rozlišit, jestli bude příjem podléhat zdanění dle ustanovení ze samostatné činnosti nebo z nájmu. Obecně pod příjmy ze samostatné činnosti patří příjmy plynoucí ze živnostenského podnikání, zemědělské výroby a ostatního podnikání nespádající pod živnostenské oprávnění⁵⁹. Dle § 7 ZDP odst. 2 b) se mezi příjmy ze samostatné činnosti řadí i příjmy z majetku, který je zařazen do obchodního majetku. Příjem z nájmu nemovitých věcí ovšem může spadat také do dílčího základu dle § 9 ZDP. Nejprve je tedy nutné rozlišit, zdali příjem bude spadat do dílčího základu daně dle ustanovení § 7 nebo § 9 ZDP. Následně, pokud příjem bude zahrnut do dílčího základu daně dle § 7 ZDP, je nutné specifikovat, zdali je příjem zahrnut pod příjem ze živnostenského podnikání, anebo příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku.⁶⁰ Toto rozdělení

⁵⁶ „Tamtéž“, 169 s.

⁵⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2011, č. j. 1 Afs 60/2011-119

⁵⁸ *Informace k protikrizovému balíčku MF*. [online]. Finanční správa. 30. června 2020 [5. prosince 2020]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/Informace_k_protikrizovemu_balicku_MF-10779>

⁵⁹ Jde např. o advokáty, lékaře, architekty, daňové poradce a jiné profese vykonávané dle zvláštních právních předpisů.

⁶⁰ § 7 odst. 1 b) ZDP a § 7 odst. 2 b).

je důležité, neboť pro oba tyto druhy příjmů jsou nastavená rozdílná pravidla a odlišná výše výdajových paušálů. Zásadní rozdíl je poté u rozdílných typů příjmů u samostatné činnosti a nájmu, neboť u dílčího základu daně dle § 9 ZDP se neodvádí sociální pojištění, zatímco u příjmů ze samostatné činnosti ano.

Janovec ke zmíněné problematice zmiňuje že příjmy z nájmu jsou osamocně upraveny v § 9 ZDP a přitom rozlišuje, zdali se jedná opravdu o nájem, neboť v případě ubytování příjmy vždy spadají pod dílčí základ samostatné činnosti, neboť jde o podnikatelskou činnosti. Příjmy z nájmu potom pod § 7 ZDP spadají v situaci, kdy jsou nemovité věci zapsané v obchodním majetku. V této souvislosti zmiňuje, že je podstatný rozdíl mezi smlouvou o ubytování a nájmu nemovité věci, neboť ubytovací činnosti je vždy podnikáním, zatímco nájem ne.⁶¹

S tímto názorem se ztotožňuji, neboť ŽZ explicitně stanovuje ve svém negativním vymezení, že nájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor není činností, kterou lze zařadit pod definici živnostenského podnikání.⁶² V této souvislosti je ale nutné zmínit, že s nájmem bytu nesmí být nájemci poskytovány jiné služby, které nelze podřadit pod nezbytné služby související s nájmem bytu, jakými jsou například zajištění dodávky vody, tepla, odvoz odpadu, osvětlení, údržba komínů, nebo úklid společných částí domu.⁶³ Zmíněná problematika je obsažena i v důvodové zprávě k ŽZ, která v souvislosti s novelizací ŽZ zmiňuje, že pokud jsou s nájmem nemovité věci poskytovány i jiné než nezbytné služby, které mají charakter živnosti, je předmětem podnikání specifická služba, jenž je poskytována.⁶⁴ Jak vyplývá z výše uvedeného, v současné době není pro nájem jednoho či více bytů nutné živnostenské oprávnění, byť lze v posledních letech spatřit návrhy některých státních administrativ⁶⁵.

⁶¹ JANOVEC, Michal. *Bydlet jako ubytovaný nebo jako nájemce podle NOZ?* RaP – Rekodifikace a praxe (Wolters Kluwer), 2014, č. 4, 2 s.

⁶² Konkrétně v § 3 odst. 3 ah) ŽZ.

⁶³ BALADA, Lukáš. In KUNŠTÁTOVÁ, Tatiana a kol. *Komentář k živnostenskému zákonu*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2019, s. 43–53.

⁶⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 130/280 Sb., kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 130/2008 DZ.

⁶⁵ MORÁVEK, Daniel. *Majitelé nemovitostí se bouří, pronájem více bytů má být koncesovanou živností*. [online]. Podnikatel.cz, 21. února 2019 [cit. 11. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www.podnikatel.cz/clanky/pronajem-vice-bytu-ma-byt-koncesovanou-zivnosti-majitele-se-proti-tomu-bouri/>>

V zahraničí se pak lze setkat s různorodou regulací u nájmu nemovitých věcí ze strany státních orgánů. Například ve Velké Británii existuje takzvaná „*House in multiple occupation licence*“, která stanovuje pronajímateli povinnost opatřit si licenci na nájem nemovité věci v situaci, kdy v pronajímané nemovité věci je alespoň 5 osob, které nepocházejí ze stejné domácnosti, přičemž někteří, anebo všichni z nich sdílejí společná zařízení jako je koupelna či kuchyň. Současně platí, že postačuje, aby nájemné platila pouze jedna osoba.⁶⁶ Na Slovensku je v této věci obdobná právní úprava jako v České republice, neboť živnostenský zákon v původním znění byl přijat Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní Republiky v roce 1991. Nicméně tam neproběhla novelizace živnostenského zákona ve stejném rozsahu jako v České republice a zákon tam explicitně stanoví, že nájem nemovitých věcí je živností pouze tehdy, pokud jsou s ní spojené i jiné než základní služby spojené s nájmem.⁶⁷

Dle mého názoru je třeba striktně rozlišovat mezi nájmem a ubytováním, přičemž u nájmu nemovité věci se bude jednat o živnostenské podnikání pouze ve výjimečných situacích, kdy by pronajímatel nájemci poskytoval v souvislosti s nájmem i přídatné služby, nesouvisející s nájmem. Mezi služby nesouvisející s nájmem lze potom, dle mého názoru, zařadit například zajištění úklidové služby uvnitř bytu⁶⁸ pronajímatelem, provoz nepřetržité recepce, nebo zajištění konstantního občerstvení a stravování. V takových situacích by mohl být nájem zařazen do kategorie příjmů ze živnostenského podnikání dle § 7 odst. 1 b) ZDP a pronajímatel by si mohl uplatnit výdajový paušál ve výši 60 %. Drtivá většina příjmů z nájmu nemovitých věcí dle § 7 ZDP bude ovšem spadat do kategorie, ke které není potřeba živnostenské oprávnění a bude zdaněna jako příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku. Vložit do obchodního majetku lze právě i nemovitou věc.

V této věci je nutné nastínit co znázorňuje pojem obchodní majetek. Jde o speciální termín zavedený pro odlišení majetku fyzické osoby využívaného pro osobní potřebu, a majetku využívaného k samostatné činnosti. Poplatník totiž může být podnikatelem, ale zároveň vždy zůstává i spotřebitelem.⁶⁹ Pojem obchodní majetek je potom pro účely daní z příjmů u fyzických osob definován v ZDP, konkrétně v § 4 odst. 4 jako: „*část majetku poplatníka, o*

⁶⁶ *House in multiple occupation licence* [online]. gov.uk, [cit. 11. listopadu 2020]. Dostupné na < <https://www.gov.uk/house-in-multiple-occupation-licence> >

⁶⁷ § 4 zákona č. 455/1991 Zb., zákona o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁸ Nejednalo by se však o situaci, kdy by byla zajištěna služba na úklid společných prostor.

⁶⁹ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR 2020...*, 193 s.

kteřé bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci“. Pelech v souvislosti s obchodním majetkem zmiňuje, že se jedná o určitý soubor aktiv obsahující pohledávky, věcné hodnoty a jiná nehmotná práva či hodnoty ohodnotitelné peněžními prostředky. Dále v této souvislosti uvádí, že při vyřazování určitého aktiva z obchodního majetku je terminologicky nepřesné tuto skutečnost nazývat „vyřazením majetku“, neboť dle NOZ se majetkem rozumí souhrn určitých aktiv. Je tedy přesnější v této situaci hovořit o vyřazení určitého aktiva.⁷⁰NSS řešil problematiku vymezení pojmu obchodního majetku v souvislosti s vyloučením nemovité věci z obchodního majetku. V tomto kontextu stanovil, že obchodní majetek musí splňovat tři podmínky. Musí jít o majetek poplatníka dle § 7 ZDP, tedy podnikatele. Druhá podmínka zobrazuje skutečnost, že majetek musí být využíván k podnikatelské činnosti. V neposlední řadě musí být o obchodním majetku účtováno (anebo musí být vedena daňová evidence).⁷¹

V souvislosti se zdaňováním příjmů z nájmu zařazeného v obchodním majetku je nutné zmínit i způsob uplatňování výdajů. Výdaje lze v této situaci uplatnit dvěma rozdílnými způsoby, skutečně vynaloženými výdaji, anebo procentuální výši stanovenou zákonem. Současně je na volbě poplatníka, který způsob zvolí. Výdaje lze uplatnit v různé výši, v závislosti na typu příjmů poplatníka.⁷²Nejvyšší hodnoty výdajů může dosáhnout poplatník u příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, naopak nejmenších hodnot dosáhne poplatník právě u příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku. Současně je nastaven maximální limit výše příjmů, pro které lze uplatnit výdaje v procentuální výši. V roce 2019 došlo k navýšení maximálního limitu u příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku z 300 000 Kč na 600 000 Kč⁷³. Dále je nutné zmínit, že pokud si poplatník vybere uplatnění výdajů v procentuální výši u jediného typu příjmů v odst. 1 a 2 § 7 ZDP, je povinen uplatnit výdaje v procentuální výši i u ostatních typů příjmů dle dílčího základu daně v § 7 ZDP.⁷⁴

⁷⁰ PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2018, s. 69-70.

⁷¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2018, č. j. 2 Afs 45/2017-37.

⁷² Procentuální výše jsou ve 4 kategoriích v závislosti na typu příjmů – 80 %, 60 %, 40 %, 30 %,

⁷³ § 7 odst. 7 c) ZDP

⁷⁴ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING, Marcel, SKALICKÁ, Hana, *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2017, 93 s.

2.1.4. Zdaňování příjmu fyzických osob z nájmu nemovitých věcí dle § 9 zákona o daních z příjmů

Dílčí základ daně dle § 9 ZDP ve svém názvu explicitně stanoví, že do dílčího základu daně lze zahrnout pouze příjmy z nájmu, a to věcí nemovitých i movitých.⁷⁵ Zákon přitom působnost § 9 ZDP vymezuje pomocí negativní podmínky, která stanoví, že příjem bude zařazen do příjmů z nájmu pouze v situaci, pokud nelze příjem zařadit do příjmů dle § 6 až 8 ZDP. Prakticky přitom přichází v úvahu pouze v předchozí podkapitole nastíněný dílčí základ daně dle samostatné činnosti, pod který spadají příjmy z živností. Ustanovení příjmy z nájmu tedy svou působností směřují na fyzické osoby, které nemovité věci ve svém vlastnictví neužívají ke své potřebě, ale využívají je k dosažení zisku, přičemž ale nemají zájem se dostat do postavení podnikatele. Při splnění výše uvedených podmínek přitom spadají pod daně ustanovení veškeré příjmy poplatníka z nájmu nejen nemovitých věcí (kterými jsou například jednotky, samostatné stavby a pozemky), ale i byty a nebytové prostory. Zároveň pod tuto působnost spadají i příjmy z nájmu pouze části nemovité věci, bytů a nebytových prostorů.⁷⁶

Dle mého názoru se zákonodárce snaží rozšířením působnosti dílčího základu příjmů z nájmu o byty postihnout i situace, kdy předmětem nájmu není *de iure* nemovitá věc, ale fakticky a prakticky se o nemovitou věc jedná. Nájem je totiž závazkový vztah, jehož předmětem nemusí být pouze věc v právním smyslu, ale může jím být i pouze část nemovité věci.⁷⁷ V této souvislosti je nutné zdůraznit, že byt není nemovitou věcí v právním slova smyslu, tím je pouze jednotka jako věc nemovitá, která obsahuje nejen byt jako prostorově oddělenou část, ale i podíl na společných částech.⁷⁸ Ačkoliv to právní úprava v § 9 ZDP explicitně nestanovuje, dle mého názoru lze pod příslušný dílčí základ daně podřadit i příjem z nájmu nebytových prostor. NOZ totiž v § 1158 odst. 2 výslovně stanovuje, že co je v příslušném oddílu stanoveno pro byt, platí i pro nebytový prostor. Co se myslí pod pojmem „nebytový prostor“ lze potom dovodit z negace termínu byt. Pojem byt lze analogicky vyložit pomocí ustanovení o nájmu bytu v NOZ, které stanoví, že byt je místnost či souhrn místností,

⁷⁵ S výjimkou příležitostného nájmu movitých věcí dle § 10 odst. 1 a) ZDP.

⁷⁶ PELC, Vladimír. *Komentář k zákoně o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 273-274.

⁷⁷ KABELKOVÁ, Eva, DEJLOVÁ, Hana. *Nájem a pacht v novém občanském zákoníku*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 12.

⁷⁸ NOVOTNÝ, Marek. *Bytové spoluvlastnictví a bytová družstva*. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 15-18.

která je částí domu a vytváří funkční obytný celek, který je využíván k účelu spočívajícím v bydlení.⁷⁹

Existence členitějších vlastnických struktur odůvodňuje specifická pravidla pro zdanění příjmů z nájmu nemovitých věcí ve spoluvlastnictví nebo SJM. V situaci, kdy je nemovitá věc ve vlastnictví SJM, je nutné nejprve určit, jestli příjem z nájmu nemovité věci je dílčím základem daně dle § 7 nebo § 9 ZDP. V případě zdaňování dle § 7 ZDP, bude příjem z nájmu nemovité věci zdaněn u manžela, který nemovitou věc dá do nájmu v rámci svého podnikání. Pokud druhý z manželů je zároveň spolupracující osobou prvního manžela, mohou být příjmy a výdaje rozděleny dle spolupracujících osob.⁸⁰ Pokud ale příjmy z nájmu budou zdaněny dle § 9 ZDP, bude se postupovat odlišným způsobem, neboť tyto příjmy můžou být zdaněny pouze u jednoho z manželů. Zároveň zákon dává manželům možnost volby, u kterého z nich budou příjmy z nájmu podléhat zdanění. Současně ale platí, že u vybraného manžela musí být zdaněny veškeré příjmy z nájmu nemovitých věcí v SJM dle § 9 ZDP.⁸¹

Janoušek k této problematice zmiňuje, že zdanění pouze u jednoho z manželů nemůže změnit ani skutečnost, že příjmy z nájmu pocházejí u manželů z více smluv. U spoluvlastníků se ale toto pravidlo neuplatní, neboť každý spoluvlastník zdaňuje příjmy samostatně v závislosti na velikosti svých podílů, pokud se nedohodnou na odlišném postupu v písemné formě.⁸² Povinnost spoluvlastníka podrobit svůj příjem k dani z příjmů jej nezavazuje ani v situaci, kdy je nájemné uhrazeno nájemcem pouze jednomu ze spoluvlastníků, a druhý spoluvlastník fakticky s tímto příjmem nemohl disponovat.⁸³ Velikost rozdělení plodů a užitků u spoluvlastníků není upravena v ZDP, ale v NOZ, který stanoví, že plody a užitky se rozdělují poměrně dle velikosti podílů.⁸⁴

Dle mého názoru se však spoluvlastníci mohou dohodnout na rozdělení příjmů i jinak než dle velikosti spoluvlastnických podílů. NOZ totiž nezakazuje dohodu spoluvlastníků o

⁷⁹ „Tamtéž“, 13 s.

⁸⁰ V souladu s § 13 ZDP.

⁸¹ BRYCHTA, Ivan. *Pronajímání nemovitostí z daňového hlediska, 1. část*. Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 1. června 2006 [cit. 5. prosince 2020]. Dostupné na < <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=26511> >

⁸² JANOŠEK, Lubomír In BERÁNEK, Petr a kol. *Komentář k zákonu o daních z příjmů*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer, [cit. 2020-11-19]. Dostupné v <Systému ASPI. ISSN: 2336517X>.

⁸³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 19/2009-57

⁸⁴ Dle § 1120 odst. 1 NOZ.

správě společné věci jinak, než stanoví zákon. Následné zdanění těchto příjmů u spoluvlastníků by probíhalo dle jejich dohody. Zmíněná možnost nepřímo vyplývá i z § 12 ZDP, který stanoví, že pokud nejsou příjmy rozděleny mezi spoluvlastníky dle velikosti podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje pouze v prokázané výši. Tento názor zastává i Brychta, který zmiňuje, že ZDP dohodu mezi spoluvlastníky nezakazuje, pouze v takovém případě omezuje způsob uplatnění výdajů procentuálně.⁸⁵ Této problematice se týkají i pokyny GFŘ, které k této věci dodávají, že v situaci, kdy příjmy a výdaje spoluvlastníků nejsou rozčleněny v závislosti na velikostech podílů, lze uplatnit jako daňový výdaj nejen odpisy, ale i rezervy na opravu hmotného majetku. Rezervy ale pouze k majetku, ze kterého spoluvlastníci čerpají zdanitelné příjmy dle § 7 nebo § 9 ZDP.⁸⁶

V souvislosti se zdaněním příjmů z nájmu je nezbytné zmínit i způsob uplatňování výdajů, který je v některých ohledech specifický od jiných dílčích základů daně. V tomto kontextu je nutné zmínit, že v případě, kdy pronajímatel zabezpečuje služby spojené s nájmem nemovité věci⁸⁷ a zúčtuje zálohy s reálnými výdaji za tyto služby, nezapočítávají se tyto obdržené finanční prostředky do zdanitelných příjmů a následně ani do daňových výdajů poplatníka. Jinak řečeno, pokud poplatník obdrží částku X jako zálohy na služby spojené s nájmem bytu, a z této částky X mu žádné peněžní prostředky nezůstanou (uhradí je za služby, anebo zúčtuje na konci období nájemci), nebere se tato částka X jako příjem z nájmu.⁸⁸ K této problematice vyslovilo svůj názor i GFŘ ve svých pokynech, ve kterých příkladným výčtem stanovilo, u jakých záloh na služby se nejedná o platby zahrnuté do zdanitelných příjmů a daňových výdajů. V demonstrativním výčtu ovšem nejsou uvedeny zálohy za elektřinu a plyn.⁸⁹

Ztotožňuji se s výše uvedeným způsobem „zdanění“ záloh na služby, které jsou spojené s nájmem nemovité věci. Za výše zmíněných okolností totiž fakticky nedojde ve sféře poplatníka k žádnému navýšení jeho majetku, se kterým by mohl disponovat a byl mu ku prospěchu. Poplatník jakožto pronajímatel pouze přepošle peněžní prostředky za zálohy na

⁸⁵ BRYCHTA, Ivan a kol. *Meritum daň z příjmů 2015*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015. s 118-119.

⁸⁶ Ministerstvo financí: Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, [online]. 6. února 2015 [cit. 20. listopadu 2020]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf>

⁸⁷ Jako je tomu například u služeb v podobě vytápění, dodávka teplé a studené vody, úklid společných prostor, užívání výtahu a podobně.

⁸⁸ PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2018, 145 s.

⁸⁹ Ministerstvo financí: *Pokyn GFŘ D-22: ... k § 9 bod 3*.

služby příslušně určeným institucím, které realizují dodávku služeb spojených s nájmem bytu, a třebaže zálohy za služby na elektřinu či plyn nejsou uvedeny ve výše zmíněných pokynech GFŘ, dle mého názoru se i u těchto záloh uplatní podobný princip, kdy se zálohy nezahrnou do zdanitelných příjmů a daňových výdajů. V praxi dochází k situacím, kdy pronajímatel se zálohami na elektřinu a plyn ani nepříjde do styku, nebo ihned při vzniku nájumního vztahu zaváže druhou stranu, tedy nájemce, aby uzavřel smlouvy s příslušnými distributory elektřiny a plynu. Nájemce v takové situaci odesílá platby za zálohy přímo na účet distributora, aniž by pronajímatel s platbou přišel do styku. Při neuplatnění výše zmíněného principu zdanění záloh za služby u elektřiny a plynu by docházelo k rozdílnému zdanění u pronajímatele, který tyto služby obstarává vlastní osobou, a pronajímatele, který obstaráním těchto služeb zaváže nájemce. Tento názor zastávám i přesto, že zákon upravující poskytování služeb v bytech a nebytových prostorech, nezmiňuje elektřinu a plyn ve vymezení rozsahu služeb.⁹⁰ Důvod, že zálohy za služby spojené s nájmem nemovité věci nepodléhají zdanění totiž není dle mého názoru ten, že pronajímatel tyto služby zajišťuje, ale skutečnost, že pronajímatel peněžní prostředky za zálohy na služby nijak nevyužije k obohacení svého majetku.

Při uplatňování výdajů u příjmu z nájmu je dána poplatníkovi volba ze dvou možností. Výpočet dílčího základu daně z nájmu je stanoven rozdílem mezi příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, podobně jak tomu je u příjmů ze samostatné činnosti.⁹¹ Rozdíl může dosahovat kladného i záporného výsledku, přičemž je na volbě poplatníka, zdali uplatní výdaje ve skutečné výši, nebo výdajovým paušálem. Pokud se poplatník rozhodne uplatnit výdaje paušálem, musí počítat s určitými omezeními. Výše výdajového paušálu činí 30 % z příjmů, současně je ale nutné vzít v potaz, že paušální výdaje lze uplatnit pouze do maximální výše stanovené ZDP, v podobném mechanismu jako tomu je u příjmů ze samostatné činnosti. Maximální výše výdajových paušálů se velmi často pomocí novelizací ZDP mění, v závislosti na novelizacích daňových předpisů. V současné době lze paušální výdaje uplatnit maximálně do výše 600 000 Kč.⁹²

⁹⁰ § 3 odst. 1 zákona č. 67/2013 Sb., kterým se upravují některé otázky související s poskytováním plnění spojených s užíváním bytů a nebytových prostorů v domě s byt, ve znění pozdějších předpisů.

⁹¹ Obecný způsob uplatňování výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů je nastíněn v podkapitole 2.3.1.

⁹² DVOŘÁKOVÁ, Veronika. PITTERLING, Marcel. SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017, 4. aktualizované vyd.* Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2017, s 98-100.

Druhou možností poplatníka je zvolit si uplatnění výdajů ve skutečné výši. V takovém případě může poplatník za výdaje uplatnit rezervy na hmotný majetek, sjednané pojištění pronajatého majetku, opravy, výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem, zaplacenou daň z nemovitých věcí či výdaje na údržbu majetku. Relativně v nedávné době GFŘ svými pokyny stanovilo nový trend u plateb poplatník do tzv. fondu oprav, vedeném společenství vlastníků jednotek. Nově jsou tyto platby daňovým výdajem v momentě, kdy je poplatník, jenž nevede účetnictví, uhradí na účet společenství. Okamžitým výdajem jsou ale pouze za předpokladu, že jsou tyto částky určeny na provozní výdaje. Pokud jsou totiž určeny na technické zhodnocení společných částí, je nutné je uplatnit formou odpisů.⁹³ Nejčastěji nejvyšší výdajové částky budou tvořit právě odpisy najímaného majetku.

Důležité je ale zmínit, jaké vyplývají povinnosti pro poplatníka po volbě způsobu uplatňování výdajů, neboť povinnosti u skutečných výdajů jsou širší, nežli tomu je u výdajů paušálních. U paušálních výdajů je poplatník povinen spravovat pouze záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých z důvodů spjatých s nájmem. U skutečných výdajů je ovšem poplatník povinen zaznamenávat evidenci hmotného majetku, jenž lze odepisovat, záznamy o tvorbě rezerv na opravy majetku, který je předmětem nájmu, pokud tyto rezervy uskutečňuje, evidenci dluhů a pohledávek, a konečně musí registrovat příjmy a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů v daném časovém období.⁹⁴

Jak už bylo zmíněno, v konečném důsledku je tedy na volbě poplatníka, zdali se uchýlí k výdajovému paušálu, anebo k uplatňování skutečných výdajů. Poplatník by si měl provést kalkulaci skutečných výdajů, které může uplatnit, a následně porovnat s výdajovým paušálem, zdali pro něj tento způsob není výhodnější. Přitom by měl vzít v potaz i maximální limit výdajového paušálu. Důležité je ovšem zmínit, že pokud si poplatník zvolí jednu ze dvou zmíněných variant uplatňování výdajů, musí tuto variantu uplatnit pro všechny příjmy dle dílčího základu daně. Jinak řečeno, pokud například poplatník zvolí variantu uplatňování výdajů paušálem, nemůže pro některý z příjmů z nájmu uplatnit skutečné výdaje, a to ani odpisy. Volba uplatňování výdajů dle § 9 ZDP nemá vliv na volbu uplatňování výdajů dle § 7 ZDP. Jinými slovy, pokud si například poplatník zvolí u dílčího základu daně ze samostatné

⁹³ Ministerstvo financí: *Pokyn GFŘ D-22*: ... k § 9 bod 3.

⁹⁴ „Tamtéž“, s. 98-102.

činnosti uplatňování výdajů paušálem, nezabraňuje mu to uplatnit skutečné výdaje u příjmu z nájmu.⁹⁵

2.2 Příjmy právnických osob z nájmu nemovitých věcí dle zákona o daních z příjmů

Daň z příjmů právnických osob neroste v posledních letech poměrově ve stejné výši, jako tomu je u jiných daní. Například ve Spojených Státech Amerických má dokonce výnos z daně příjmů u právnických osob dlouhodobě sestupnou tendenci, s ojedinělými výjimkami, která započala už v 50. letech 20. století. Poměr této daně na HDP v dané zemi pak v roce 2019 dosáhl pouhých 1,1 % (příčemž v 50. letech 20. století daň z příjmů právnických osob dosahovala až 7 % poměru na HDP).⁹⁶ V České republice daň z příjmů právnických osob, dle dostupných dat finanční správy, v posledních letech rostla v nominálních číslech, ne však stejným tempem jako u daně fyzických osob. Stále však stát při výběru daně z příjmů právnických osob dosáhne na 3. nejvyšší množství vybrané daně, co se druhu příjmů týče.⁹⁷ Součástí příjmů právnických osob jsou i příjmy z nájmu nemovitých věcí, jež tyto osoby vlastní. Zdanění tohoto typu příjmu se ovšem ve mnoha skutečnostech odlišuje od zdaňování stejného typu příjmů u fyzických osob, z tohoto důvodu je právnickým osobám věnována samostatná kapitola.

Definice poplatníka daně z příjmu právnických osob, a tedy i pro zdanění příjmů z nájmu nemovitých věcí, je značně širší, oproti vymezení poplatníka u fyzické osoby, a to nejen tím že se zásadně vztahuje na veškeré právnické osoby, bez ohledu na jejich typ. U této daně totiž není poplatníkem pouze právnická osoba, tedy entita mající právní osobnost, ale působnost zákona je značně rozšířena i mimo právnické osoby. NOZ v této věci zmiňuje, že právnickou osobou může být jen organizovaný útvar, kterému zákon stanoví právní osobnost⁹⁸ nebo ji uzná. Současně stanovuje, že právnická osoba může mít pouze ta práva a povinnosti, které jsou v souladu s charakterem těchto osob⁹⁹. ZDP ale rozšiřuje působnost povinnosti

⁹⁵ PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2018, s. 146-147.

⁹⁶ *Receipts by Source as Percentages of GDP: 1934-2025*. [online]. Whitehouse.gov: Office of Management and Budget. [cit. 21. 11. 2020]. Dostupné na <<https://www.whitehouse.gov/omb/historical-tables/>>

⁹⁷ *Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2019*. [online]. Finanční správa.cz, [cit. 21. 11. 2020]. Dostupné na <Údaje z výběru daní | Analýzy a statistiky | Daně | Finanční správa (financnisprava.cz)>.

⁹⁸ NOZ v § 15 odst. 1 vymezuje právní osobnost, jako způsobilost mít v mezích právního řádu práva a povinnosti

⁹⁹ NOZ v § 20 odst. 1.

odvést daň i na subjekty, které nemají právní osobnost, kterými jsou například organizační složka státu, nebo svěřenský fond dle NOZ.¹⁰⁰ Skutečnost, že organizační složka státu nemá právní osobnost je výslovně uvedena v právních předpisech.¹⁰¹ Svěřenský fond pak rovněž nemá právní osobnost, neboť zákon ho neuznává jako právnickou osobu, a to i přesto, že musí mít zřízenou datovou schránku. Jiný úhel na tuto problematiku, ale mají účetní a daňové předpisy, když ZDPH na něj nahlíží jako na právnickou osobu, ÚčZ svěřenský fond definuje jako osobu, na kterou se vztahuje účetnictví, a již zmíněný ZDP ho podřazuje jako poplatníka daně z příjmu právnických osob.¹⁰² Je tak evidentní, že i svěřenský fond čerpající příjem z nájmu nemovitých věcí bude povinen uhradit případnou daň z těchto příjmů.

K tvrzení, že se zákonodárce snaží působnost daně z příjmu právnických osob co nejvíce rozšířit, aby eliminoval možnost, že by se některé subjekty vyhnuly uhrazení daně, svědčí i rozšíření působnosti poplatníka o takzvaný termín *jednotka*.¹⁰³ Zmíněný termín je řešením zákonodárce pro situace, kdy u některých nerezidentů může docházet k rozdílné terminologii v právních předpisech jejich státu a České republiky. Pro takové případy je navržen právě termín jednotka, která je poplatníkem dle právního řádu státu, ve kterém je založena nebo zřízena.¹⁰⁴ Jak už bylo zmíněno, zdaňování příjmu z nájmu nemovitých věcí ve vlastnictví právnické osoby se v mnoha ohledech liší od zdanění totožného příjmu u fyzické osoby. Předmětem daně u právnických osob jsou kompletně všechny příjmy plynoucí právnické osobě z její činnosti a majetku, pokud není v ZDP stanovena odlišná úprava.¹⁰⁵ Jednou z odlišností u právnických osob¹⁰⁶ je vedení účetnictví, které zásadním způsobem ovlivňuje způsob výpočtu základu daně. Pomocí účetnictví se vytváří takzvaný výsledek hospodaření, od kterého se následně odvozuje, po určitých zákonem stanovených úpravách, základ daně. Základ daně je pak stanoven za určité zdaňovací období, kterým u právnických osob může být

¹⁰⁰ Kompletní výčet poplatníků ve uveden v § 17 odst. 1 ZDP.

¹⁰¹ § 3 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰² SVEJKOVSKÝ, Jaroslav a kol. *Správa cizího majetku v novém občanském zákoníku*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 427.

¹⁰³ V § 17 odst. 1 g) ZDP.

¹⁰⁴ PELC, Vladimír. *Komentář k zákoně o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, 374 s.

¹⁰⁵ Určité výjimky lze najít v § 18 odst. 2 ZDP. Jde například o příjmy SVJ v podobě dotací, nebo příjmy zdravotní pojišťovny obdržené jako pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

¹⁰⁶ Neplatí to absolutně, existují i fyzické osoby, které mohou vést účetnictví. Tak tomu je například u fyzických osob zapsaných jako podnikatelé v obchodním rejstříku.

kalendářní nebo hospodářský rok, přičemž zdaňovací období nemusí mít vždy 12 měsíců. Před konečným stanovením základu daně se základ značně upravuje.¹⁰⁷

Při komparaci ustanovení týkajících se výlučně fyzických a výlučně právnických osob v ZDP je na první pohled patrné, že u právnických osob neexistují dílčí základy daně z příjmů, jak je tomu u fyzických osob.¹⁰⁸ U právnických osob se nerozlišuje, zdali příjmy plynou ze závislé a samostatné činnosti, z nájmu či kapitálového majetku; jedná se tak o zásadní rozdíl u zdanění příjmů z nájmu nemovitých věcí. U právnické osoby se nerozlišuje, jestli je příjem z nájmu nebo samostatné činnosti v závislosti na tom, že nemovitá věc je vložena do obchodního majetku, neboť obchodním majetkem u právnické osoby je veškerý její majetek. Z toho vyplývají důsledky i v podobě uplatňování výdajů, neboť právnické osobě není umožněno uplatnit výdajový paušál, a to v jakékoliv výši. Může uplatnit pouze skutečné výdaje, za zákonem stanovených podmínek.

2.3 Instituty pro výpočet daně z nájmu nemovitých věcí dle zákona o daních z příjmů uplatnitelné pro fyzické i právnické osoby

Existují instituty, které jsou v menší či větší míře totožné pro osoby fyzické i právnické. Mezi takové instituty lze zařadit právě i daňové výdaje, technické zhodnocení či odpisy, přičemž všechny tyto nastíněné instituty mají velkou relevanci pro zdaňování příjmů z nemovitých věcí. Z tohoto důvodu zmíněným institutům jsou věnovány následující tři podkapitoly.

2.3.1. Daňové a nedaňové výdaje

Daňové subjekty při tvoření svých příjmů dosahují i výdajů. Ne všechny výdaje jsou ovšem daňově relevantní, výdaje může poplatník uplatnit pro snížení příjmů pouze za zákonem stanovených podmínek. Jak už bylo zmíněno výše, fyzické osoby si mohou zvolit mezi výdajovým paušálem a skutečnými výdaji, právnické osoby možnost volby výdajového paušálu nemají. Posouzení daňově účinných výdajů je v zásadě stejné pro fyzické i právnické osoby, podstatný rozdíl lze spatřovat ve skutečnosti, že fyzická osoba, která vede daňovou evidenci, upravuje rozdíl mezi příjmy a výdaji o nedaňové výdaje, zatímco poplatník, jenž vede účetnictví, neupravuje rozdíl mezi příjmy a výdaji, ale výsledek hospodaření. V ZDP jsou

¹⁰⁷ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR 2020...*, s. 99-100.

¹⁰⁸ Konkrétně v § 3 ZDP.

taxativním způsobem stanovené částky, jenž ovlivňují výpočet výsledku hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, a dále částky, které se nezapočítávají do základu daně.¹⁰⁹ “Klíčovým“ k této problematice je právě § 23 odst. 3 a) bod 2 ZDP, který výslovně stanovuje, že o částky, které nelze podřadit dle zákona do výdajů, se zvyšuje rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření.¹¹⁰

Výčet skutečných výdajů je demonstrativně uvedený v § 24 ZDP. Pro všechny výdaje zde uvedené zákon stanoví podmínku, že jako daňově uznatelný lze uplatnit pouze výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Současně platí, že se uplatní výdaj pouze do výše prokázané poplatníkem, jehož tak tíží důkazní břemeno, a pouze za splnění podmínky, že výdaj nebyl uplatněn v předchozích zdaňovacích obdobích. Smysl daného ustanovení nevyžaduje, aby existoval přímý vztah a úměra mezi výdajem a příjmem a výdaje se vždy projeví v příjmech poplatníka. Je ale podstatné, aby výdaje byly za tímto smyslem vynaložené.¹¹¹ K daňovým výdajům se vyjádřil i Krajský soud v Brně ve svém rozhodnutí, když stanovil, že snížit základ daně lze pouze výdajem daňově uznatelným, který podnikatel vynaložil za účelem dosažení zdanitelných příjmů, přičemž podnikatel má povinnost prokázat v daňovém řízení, že výdaj mu přinesl zdanitelný příjem.¹¹² NSS v této věci dále stanovil, že při prokazování nemusí stačit ani doklady vystavené od relevantního subjektu se všemi požadovanými náležitostmi, pokud není skutečně prokázané, že výdaj byl skutečně vynaložen.¹¹³ Současně nepostačuje k prokázání pouhá skutečnost, že došlo k abstraktnímu vydání peněz, ale musí být prokázané, že poplatník vynaložil výdaje vůči konkrétní osobě.¹¹⁴

Zmíněný § 24 ZDP v odst. 2 demonstrativně stanovuje některé výdaje. V souvislosti se zdaňováním nemovitých věcí jsou relevantní zejména odpisy hmotného majetku, které jsou typem výdajů způsobující výrazné ponížení základu daně, neboť dosahují značných nominálních hodnot. V souvislosti s uplatněním výdajů u příjmů z nemovitých věcí lze také

¹⁰⁹ Taxativně vymezené, v § 23 odst. 3 a 4 ZDP.

¹¹⁰ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING, Marcel, SKALICKÁ, Hana, *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2017, s 164-166.

¹¹¹ PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2018, s 331-347.

¹¹² Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. října 2002, sp. zn. 29 Ca 220/1998

¹¹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72

¹¹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. července 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68

uplatnit náhradu za uvolnění bytu nebo jednotky,¹¹⁵ výdaje za přístavbu, nástavbu a stavební rekonstrukci konkrétního majetku, nejde-li o technické zhodnocení¹¹⁶, nebo daň z nemovitých věcí. Naopak v budoucnu již nepůjde uplatnit jako daňový výdaj daň z nabytí nemovitých věcí, neboť v letošním roce bylo zrušené zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, které tuto daň stanovovalo.¹¹⁷

Dalším uplatnitelným daňovým výdajem jsou takzvané rezervy na opravu hmotného majetku. Legislativní úpravu těchto výdajů nelze najít v ZDP, ale v samostatném zákoně.¹¹⁸ Zmíněný zákon upravuje nejen rezervy na opravu hmotného majetku, ale i jiné typy, jako jsou rezervy v bankovníctví, pojišťovnictví či nakládání s elektroodpadem. Rezervy na opravu hmotného majetku mohou jako daňový výdaj použít nejen účetní jednotky, ale i neúčtující fyzické osoby, a to jak u dílčího základu daně ze samostatné činnosti, tak u příjmů z nájmu dle § 9 ZDP (u příjmů nájmu jsou rezervy dokonce explicitně zmíněny v § 9 odst. 6 ZDP). Pro uplatnění je stanoveno několik podmínek, přičemž se domnívám, že je vhodné zmínit zejména povinnost (i) zaúčtování či zaevidování rezerv a (ii) povinnost mít finanční prostředky na vázaném účtu a časové omezení vytváření rezerv. Zejména povinnost držet finanční prostředky na vázaném účtu a nemožnost s nimi disponovat způsobila menší popularizaci těchto výdajů. V souvislosti s nemovitými věcmi je také důležité zmínit, že rezervy nelze tvořit na investice podobající se svou podobou technickému zhodnocení, jako jsou nástavby či přístavby, neboť v takovém případě se nejedná o výdaj, ale o investiční položku, která má být financována zejména z odpisů a zisku. V případě, kdy pronajímatel nemá vlastnické právo k předmětu nájmu, ale jedná se pouze o podnájem, nastává problém s uplatněním rezerv, neboť právo na takový předmět nájmu nenahlíží jako na samostatnou jednotku.¹¹⁹ NSS v této souvislosti stanovil, že nelze uplatnit rezervu, která je nezákonná a od počátku je jejím cílem pouze dosáhnoutí nelegálního daňového zvýhodnění; tak je tomu zejména v případě, kdy

¹¹⁵ V případě že jednotka nebo byt nezahrnují nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru poskytnutou jejím vlastníkem, viz § 24 odst. 2 za) ZDP.

¹¹⁶ Problematice technického zhodnocení je věnována následující podkapitola.

¹¹⁷ A to zákonem č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

¹¹⁸ Konkrétně v zákoně č. 593/1992 Sb., České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁹ DĚRGEL, Martin. *Tvorba rezerv na opravy auta a pronajímáný byt*. [online]. portal.pohoda.cz, 26. června 2019 [cit. 23. 11. 2020]. Dostupné na <<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/rezervy-na-opravy-auta-a-pronajimaneho-bytu/>>.

poplatník tvoří rezervu na opravu hmotného majetku, kterou nelze od počátku uskutečnit.¹²⁰ Ve vztahu k rezervám na nemovitou věc se vyslovil i krajský soud v Ústí nad Labem, který ve svém rozhodnutí rezervy označil za neuplatnitelné v případě, kdy poplatník rezervy vytváří na stavbu, která není způsobilá k užívání.¹²¹

2.3.2. Technické zhodnocení a opravy u nemovitých věcí

Majetek ve vlastnictví daňového subjektu se může v průběhu času dostat do situace, kdy nebude vyhovovat aktuálním standardům a požadavkům z hlediska inovací, technologií nebo poptávky trhu. V takovém případě se poplatník může rozhodnout pro inovaci a zlepšení užitné i tržní hodnoty majetku. Technické zhodnocení může nastat i u jiného typu majetku, než jsou nemovité věci, u těch tomu ale bude nejčastěji, z důvodu jejich dlouhověkosti. U nemovitých věcí technickým zhodnocením může být například výměna stávajícího tepelného zdroje za zdroj s lepšími tepelně-technickými vlastnostmi, půdní vestavba, zateplení fasády nebo výměna oken a dveří za výrobky s inovativními tepelně propustnými vlastnostmi.

Vzhledem k tomu, že tyto položky mají zejména investiční podobu, zákonodárce u nich uplatňuje podobný princip jako je tomu u pořízení dlouhodobého majetku – výdaje na tyto položky nejsou výdajem, který lze uplatnit ihned, ale lze je pouze využít dlouhodobě formou odpisů nebo v zůstatkové ceně při prodeji nebo likvidaci majetku. Technické zhodnocení je potom definováno, jako výdaje na dokončené stavební úpravy typu nástavby a přístavby, stavební rekonstrukce, a to, pokud mají za následek změnu účelu nebo technických parametrů majetku, nebo výdaje na modernizaci majetku, pokud dojde ke zlepšení vybavenosti či jeho použitelnosti. Současně platí, že tyto výše uvedené úpravy musí v konkrétním zdaňovacím období přesáhnout cifru 40 000 Kč u jednotlivého majetku, aby se jednalo vždy o technického zhodnocení. Pokud limit 40 000 Kč nepřekročí, může poplatník výdaj uplatnit okamžitě formou daňového výdaje dle § 24 odst. 2 zb) ZDP. Poplatník sice může výdaj uplatnit i jako technické zhodnocení a odepisovat jej, avšak valná většina poplatníků ale bude volit uplatnění výdaje okamžitě, neboť to pro ně bude daňově výhodnější.¹²²

¹²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2014, čj. 6 Afs 23/2014-35.

¹²¹ Rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 6. 2002, sp. zn. 16 Ca 282/2001.

¹²² DĚRGEL, Martin. Součástí technického zhodnocení jsou i související opravy. *DHK – Daňová a hospodářská kartotéka. DHK (Wolters Kluwer)*, 2020, č. 4, 10 s.

Při uplatňování výdajů často vznikají interpretační rozpory při odlišování technického zhodnocení od takzvaných oprav a údržby. Rozlišení této problematiky při stanovení daně je velmi důležité. Jak už bylo zmíněno, výdaj na technické zhodnocení nelze uplatnit okamžitě, ale zprostředkovaně pomocí odpisů. U oprav a údržby to ovšem neplatí, neboť poplatník zde vydává finanční prostředky na odstranění částečného poškození a opotřebení majetku, přičemž se nesnaží provést investici; jeho motivem je uvést majetek do předchozího stavu. Fakticky ovšem rozlišování technického zhodnocení od oprav a údržby vyvolává četné rozpory mezi správcem daně a poplatníky, neboť z logiky věci se poplatníci snaží vykládat výdaje jako opravy, aby mohli výdaje uplatnit ihned, zatímco správce daně má snahu prosazovat názor opačný. Tuto nejistotu může poplatník vyřešit požádáním správce daně o takzvané „závazné posouzení“. Toto posouzení je ovšem správcem daně zpoplatněno za správní poplatek ve výši 10 000 Kč a hlavně, poplatník ani v takové situaci nemusí mít jednoznačnou jistotu, neboť v souladu s § 33a ZDP je nutné žádost podložit komplikovanou podkladovou dokumentací při jejímž nedodržení postrádá posouzení správce daně právní závaznosti. Současně je nutné vzít v potaz, že i když se fakticky dle okolností bude jednat o opravu, stále nemá poplatník jistotu, neboť v souladu s daňovými předpisy musí své tvrzení (že jde o opravu) prokázat, neboť ho zatěžuje prvotní důkazní břemeno.¹²³

Jedná z mála možností poplatníka tak je interpretovat danou problematiku v intencích rozhodnutí NSS, který danou problematiku řešil několikrát ve svých rozhodnutích. NSS řešil případ, jehož předmětem bylo posouzení oprav u rekonstrukce stavby, ve které bylo částečně změněno využití některých prostor ve stavbě se nacházející (konkrétně šlo o přestavbu kanceláře na lékařskou ambulanci). Poplatník zde argumentoval, že pouze na 12 % podlahové plochy došlo k technickému zhodnocení, když byly změněny dispozice místností a účel využití (při změně dispozice a účelu nemůže jít totiž o opravy). U zbytku úprav se jednalo ale o opravy. NSS v daném rozhodnutí potom stanovil, že i v situaci kdy některé jednotlivé úpravy naplňují definiční znaky oprav, je nutné tyto úpravy považovat za technické zhodnocení, pokud lze úpravy v celkovém souhrnu.¹²⁴ Tento názor vyslovil i v dalších svých rozhodnutích.¹²⁵ S těmito názory se nemohu ztotožnit, neboť donucují poplatníka provádět více stavebních etap a

¹²³ „Tamtéž“.

¹²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99.

¹²⁵ Například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 106/2008-47.

prodlužovat tak rekonstrukci stavby. Dle mého názoru je nutné vzít v potaz, že poplatník jako investor financující stavební úpravy na nemovité věci je často omezován různými administrativními a legislativními povinnostmi. Na některé úpravy může být potřeba stavební povolení či vyjádření stavebního úřadu. Poplatník také může být omezen časovým rámcem, pokud bude nutné při stavebních úpravách nutné provést zábor veřejného prostranství. V takových situacích může být poplatníkovi znemožněno provést úpravy ve více etapách, a bude nucen provést opravy i technické zhodnocení ve stejném časovém období, přičemž ale bude znevýhodněn nemožností uplatnění výdajů na opravy ihned.

V souvislosti se zmíněnou problematikou řešily soudy i skutečnost, zdali výměna určitého stavebního prvku na nemovité věci lze považovat za opravu i v případě, kdy nově nainstalovaný prvek má lepší technické parametry než prvek původní (může jít například o případy typu výměny oken, dveří, ale i tepelné střešní izolace či hydroizolace). Krajský soud v Ústí nad Labem ve svém rozsudku stanovil, že skutečnost, kdy má nově vyměněná střešní izolace lepší technické parametry než izolace původní, ještě samo o sobě neznamená že jde automaticky o technické zhodnocení, neboť parametry mohou být zlepšené pouze z důvodu přirozeného vývoje doby. Současné tepelné izolace mají zcela určitě lepší technické parametry než tepelné izolace před 30 lety, a to i přesto, že jde po přepočtení o izolace ve stejné cenové kategorii.¹²⁶GFŘ v pokynu k § 33 ZDP v této věci zmiňuje, že pouze výměnu použitého materiálu samo o sobě nelze považovat za změnu technických parametrů, a jako příklad uvádí výměnu dřevěných oken za plastových, v situaci, kdy plastová okna budou mít stejné rozměry a počet skel.¹²⁷

S výše uvedenými názory se ztotožňují, neboť technologický pokrok ve stavebních materiálech se každoročně inovuje. Kdyby se tak jakákoliv změna technických parametrů posuzovala automaticky jako technické zhodnocení, prakticky by to znemožnilo poplatníkovi uplatnit uskutečněný výdaj jako opravu, neboť nabídka na trhu by nemusela uspokojit poplatníkovu poptávku po stavebním prvku s totožnými technickými parametry, které má prvek, jenž je předmětem opravy.

¹²⁶ Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13.12.2005, sp. zn. 59 Ca 136/2003–58.

¹²⁷ Ministerstvo financí: *Pokyn GFŘ D-22*:

2.3.3. Odpisy

Odpisy jsou specifickým peněžitým vyjádřením časového znehodnocení majetku z hlediska fyzického a morálního opotřebení. Z pohledu poplatníka se jedná o jeho výdaje, které mu zákonodárce neumožňuje uplatnit v okamžiku vzniku, ale rozprostřeně v průběhu let. Odpisy se dělí na účetní a daňové, přičemž pro tuto práci jsou důležité zejména odpisy daňové, z tohoto důvodu budou odpisy myšleny právě odpisy daňové. Úpravu odpisů lze najít v ZDP, přičemž odpisy lze uplatnit pouze za splnění podmínek pro daňový výdaj, tedy jak už bylo zmíněno výše, pouze zdali je věc využívána pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 ZDP.¹²⁸

Z hlediska možnosti toho, co lze odepisovat, rozlišujeme jako předmět odpisů hmotný a nehmotný majetek.¹²⁹ S ohledem na téma této diplomové práce je důležité vymezit hmotný majetek. U movitých věcí, případně jejich souborů, je limitem odepisování vstupní hodnota vyšší než 40 000 Kč¹³⁰ a funkce delší než 1 rok. Z pohledu nemovitých věcí je důležité, že dle ZDP nelze mezi hmotný majetek řadit pozemky. Pozemky tak nelze odepisovat, to souvisí s tezí, že pozemek jakožto část zemské pevniny se nespotřebovává. V případě staveb je v souvislosti s odpisy nutné rozlišovat, které věci jsou nedílnou součástí stavby a tvoří s ní nedílný celek, a naopak, které věci se stavbou funkční celek netvoří. Toto rozlišování má své opodstatnění v tom smyslu, že věc, která se stavbou netvoří funkční celek, je nutno z ceny stavby vyčlenit a odepisovat ji samostatně. Naopak cena věci, jenž je součástí stavby se připočte k ceně stavby, a bude se jednat o technické zhodnocení stavby. Zároveň je nutno upozornit, že pouhá skutečnost, že věc je pevně spojená se stavbou, sama o sobě tuto otázku nedokáže vyřešit.¹³¹ Pro snadnější pochopení této problematiky je vhodné uvést demonstrativní příklad.

Na totožné stavbě proběhne instalace předokenních pevně zabudovaných rolet a nezávisle na této skutečnosti proběhne nainstalování venkovní nástěnné klimatizační jednotky. V případě předokenních rolet půjde o součást stavby, neboť jsou pevně spojeny s částí stavby

¹²⁸ PELC, Vladimír. *Daňové odpisy. Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 1-4.

¹²⁹ V § 26 ZDP a § 27 ZDP.

¹³⁰ V průběhu psaní této práce je aktuálním tématem vládní návrh novely ZDP. Jeho součástí je i zvýšení hranice daňových odpisů u technického zhodnocení a hmotného majetku na 80 000 Kč. Viz Sněmovní tisk 910 VI. N. z., kterým se mění některé zákony v oblasti daní – E., Poslanecká sněmovna, 8. období, 2017-2021. Dostupné na < <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&t=910>>

¹³¹ SYRUČEK, Vladimír, SABOTINOV, Vencislav a kol. *Realitní právo. Nemovitosti v realitní praxi*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, s. 832-840.

a demontáží těchto rolet by došlo ke znehodnocení oken. Z tohoto důvodu se vstupní cena stavby navýší o pořizovací cenu předokenních rolet. V případě venkovní nástěnné klimatizační jednotky jde ovšem o druhou situaci, neboť jednotku lze přeinstalovat na jinou stavbu, aniž by na současné stavbě došlo ke znehodnocení jejich prvků. Pořizovací cena jednotky tak bude předmětem samostatného odpisu.

V souvislosti s odpisy je nutné zmínit i cenu, ze které odpisy vycházejí. Výchozím bodem pro odpisy je *vstupní cena majetku*, která je klíčová pro určení výše odpisů. V zásadě může být vstupní cena majetku určena třemi způsoby – pořizovací cenou, reprodukční cenou, anebo ocenění vlastními náklady. První způsob spadá na situace, kdy majetek byl pořízen úplatně, druhý pak najde uplatnění v situaci, kdy došlo k bezúplatnému nabytí majetku. Poslední způsob zahrnuje situace, kdy majetek byl zhotoven či vyroben vlastními silami.¹³² V souvislosti s reprodukční cenou Krajský soud v Brně vydal rozhodnutí, kdy stanovil, že při stanovení ceny znalcem musí být bráno v potaz i opotřebení majetku, jenž je předmětem oceňování.¹³³

Poplatník si může u odpisů zvolit ze dvou metod odpisování: metody rovnoměrné, nebo zrychlené. U obou metod odpisů je odpisování vypočteno dle tzv odpisových skupin, uvedených v ZDP.¹³⁴ U rovnoměrných odpisů bude výše všech ročních odpisů stejná, kromě roku prvního, kde je výše cca v jedné polovině. U zrychlených odpisů ale hodnota odpisů začíná na nejvyšší hodnotě (vyjma prvního roku), přičemž hodnoty každý rok klesají.¹³⁵ Poplatník by tak měl důsledně zvážit, která metoda odpisů pro něj bude výhodnější, a to zejména při zvážení skutečnosti, v jakém časovém období pro něj bude nejvýhodnější uplatnit výši odpisů jako výdaje.

¹³² „Tamtéž“.

¹³³ Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6.2002, sp. zn. 30 Ca 137/2000.

¹³⁴ § 26 an. ZDP.

¹³⁵ DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING, Marcel, SKALICKÁ, Hana, *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*: s. 168-173.

3 Daň z úplatného převodu nemovitých věcí u fyzických osob dle zákona o daních z příjmů

Transakce nemovité věci z jedné osoby na druhou, a tedy změna vlastnického práva k dané věci, může být předmětem daně z příjmů. Na této skutečnosti nic nemění ani fakt, zdali osoba pořídila nemovitou věc z předem zdaněných peněžitých prostředků. Transakce může podléhat dani z příjmů i v případě, kdy je nemovitá věc převedena bezúplatně, a to v situaci kdy nejsou splněny podmínky pro osvobození od bezúplatného příjmu.¹³⁶ Vzhledem k rozsahu práce bude dále analyzováno pouze osvobození od daně u úplatného příjmu. Také je nutné si uvědomit, že ani směna nemovité věci za jinou, nezbavuje poplatníka uhradit daň, neboť v souladu s § 3 odst. 2 ZDP bude rozdíl mezi hodnotami směněných věcí příjmem jedné z osob participujících na převodu nemovitých věcí. Dále, s ohledem na skutečnost, že osvobození tohoto typu příjmu se týká zásadně fyzické osoby, bude u následujících kapitol této části poplatníkem výhradně myšlena osoba fyzická.

Při splnění některé se zákonem uvedených podmínek může být poplatník od této daně osvobozen, jinak je povinen daň uhradit. Případný příjem se potom u fyzické osoby podřazuje do dílčího základu daně ostatních příjmů.¹³⁷ Daň se hradí pouze v případě realizace příjmů poplatníkem, tedy v situaci, kdy cena prodeje nemovité věci přesáhne cenu nabývací.¹³⁸ Dále je nutné si uvědomit, že případná daňová ztráta není využitelná u jiných dílčích základů daně fyzické osoby, poplatník by tedy měl brát na zřetel, zdali splňuje podmínky pro osvobození od této daně. Pokud poplatníkovi vznikne ztráta dle § 10 ZDP, může ji uplatnit pouze u totožného typu příjmů, přičemž nestačí pouze, že jde o příjem dle stejného dílčího základu daně, ale musí jít o totožný druh a typ příjmu. Demonstrativně řečeno, pokud poplatník bude ve stejném zdaňovacím období realizovat zisk z prodeje nemovité věci X, a ztrátu z prodeje nemovité věci Y, může si zisk z nemovité věci X ponížít o ztrátu z nemovité věci Y. Pokud se však bude jednat o případ, kdy poplatník realizuje zisk z nemovité věci C, a ztrátu z prodeje jiného typu

¹³⁶ Podrobněji k této věci § 10 odst. 3 c).

¹³⁷ Konkrétně dle § 10 odst. 1 b) 1.

¹³⁸ V případě nabytí nemovité věci bezúplatně je cena určená odhadem, vše v souladu s § 10 odst. 5) ZDP.

věci D (například obrazu), nemůže ztrátu z věci D uplatnit pro zisk z nemovité věci C, neboť věc D je v daném případě věcí movitou, a nespĺňuje tak podmínku stejného typu příjmu.

Obecně, a nejjednodušším způsobem, kdy lze dosáhnout osvobození od této daně, je situace, kdy poplatník splní tzv. *časový test* mezi nabytím vlastnického práva k nemovité věci a jeho pozbytím. Dle § 4 odst. 1 b) ZDP, pokud mezi těmito dvěma časovými okamžiky uplyne doba 5 let, je poplatník bez dalšího od daně osvobozen. Toto pravidlo platí v zásadě na veškeré nemovité věci, tedy i pozemky. U pozemků pak platí, že na časový test nemá vliv jejich rozdělení či sloučení nově vyhotoveným geometrickým plánem.¹³⁹ Doba 5 let platí v k datu vypracování této práce, neboť v souladu se zrušením daně z nabytí nemovitých věcí a novelou ZDP, dojde od 1. ledna 2021 prodloužení časového testu na 10 let.¹⁴⁰ Vzhledem k účinnosti je nutno dodat, že pro nemovité věci koupené před datem 1. ledna 2021 platí nyníjší časový test 5 let, pokud tak někdo uvažuje nyní o koupi nemovité věci, může to pro něj být impulz provést koupi do konce tohoto roku. Zvýšení časové testu na 10 let bylo podrobováno i kritice, protože při komparaci s okolními státy je třeba zmínit, že podobná lhůta 10 let obecně platí například i v sousedním Německu.¹⁴¹

3.1 Možnosti osvobození od daně z úplatného převodu nemovité věci u fyzických osob dle zákona o daních z příjmů

Poplatník může dosáhnout osvobození od zdanění příjmu z prodeje nemovitých věcí v zásadě třemi způsoby. Jak už bylo zmíněno výše, nejjednodušším způsobem osvobození může poplatník dosáhnout splněním časového testu 5 let. Test má dle zákonodárce rozlišovací funkci, kdy po splnění stanovené doby je zřetelné, že nešlo o spekulativní obchod poplatníka. Zde je na místě upozornit, jak tvrdí i Vychopeň, že nákup a prodej nemovitých věcí může napĺňovat definici živnosti, v takovém případě by se příjem z prodeje nemovité věci zdaňoval dle dílčího základu daně ze samostatné činnosti. Tak tomu bude zejména v případě, kdy poplatník bude prodej nemovitých věcí provádět soustavně. Zároveň ale nelze tvrdit, že by určitý počet prodejů za rok automaticky znamenal napĺnění znaků živnosti. Vždy je nutno každý

¹³⁹ PELC, Vladimír. *Komentář k zákoně o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 68-69.

¹⁴⁰ Konkrétně v části druhé, bod 3. zákona č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

¹⁴¹ *International Tax Germany Highlights 2020* [online]. Deloitte.com, leden 2020 [cit. 25. listopadu 2020]. Dostupné na < Germany Highlights 2020 (deloitte.com)>

případ posuzovat individuálně s ohledem na veškeré okolnosti.¹⁴² Osvobození se v zásadě vztahuje na veškeré nemovité věci, není zde požadavek na nemovitou věc, aby v ní poplatník mohl mít bydliště. Výjimka spočívá u nemovitých věcí zapsaných v obchodním majetku, a také u prodeje práva stavby.¹⁴³ Právo stavby je sice nemovitou věcí, ale v případě, kdy stavba nebyla postavená způsobem, aby vyhovovala požadavkům právu stavby, je vyjmutá ze zmíněného osvobození.¹⁴⁴

V souvislosti se zavedením opětovného principu, že stavba je součástí pozemku, jak už bylo řečeno v podkapitole 1.2, vydal NSS nedávno rozhodnutí, zabývající se osvobozením daně z příjmů prodeje stavby, která se stala součástí pozemku. Předmětem sporu byla skutečnost, že poplatník vlastnil stavbu (konkrétně chatu), od roku 2001, a to bez pozemku, který byl ve vlastnictví státu. Vlastníkem pozemku se poplatník stal až v roce 2015, přičemž v souladu se zavedením zásady *superficies solo cedit* a § 506 NOZ ve spojení s § 3058 odst. 1 NOZ se stavba stala součástí pozemku. V roce 2016 pak poplatník pozemek společně se stavbou prodal, přičemž do daňového přiznání zahrnul pouze příjem z pozemku, nikoliv ze stavby (u které byl časový test 5 let splněn). Správce daně ovšem tento názor nesdílel, doměřil poplatníkovi daň, s tvrzením, že stavba se stala součástí pozemku, předmětem prodeje je tak pozemek, a pro ten časový test 5 let nebyl splněn. NSS názor správce daně ale nesdílel, a proto potvrdil rozhodnutí krajského soudu, který doměřenou daň zrušil, s odůvodněním, že správce daně postupoval v rozporu se smyslem a účelem ZDP. Poplatník totiž časový test splnil a stavbu mohl kdykoliv od roku 2006 prodat bez nutnosti příjem podrobit zdanění. Pouhá změna soukromoprávních předpisů a zavedení staronového principu *superficies solo cedit* tak nemůže ovlivnit skutečnost, že podmínky pro osvobození byly splněny.¹⁴⁵

Obdobná situace byla řešena NSS v rozhodnutí zabývající se změnou právní formy bytu. V daném případě nešlo o pozemek a stavbu, ale o byt v podobě podílu v bytovém družstvu, který byl následně transformován na osobní vlastnictví bytu dle OZ. Poplatník byl nájemcem bytu na základě smlouvy o užívání družstevního bytu, přičemž splnil časový test 5 let; avšak před prodejem byl byt převeden do osobního vlastnictví. Správce daně k této

¹⁴² VYCHOPENĚ, Jiří. *Nemovité věci v podnikání*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer a. s., 2020, s. 263-266.

¹⁴³ A to po období 5 let od vyřazení nemovité věci z obchodního majetku, v souladu s § 4 odst. 1 b) bod 1 až 3.

¹⁴⁴ V souladu s § 4 odst. 1 b) bod 4.

¹⁴⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6.2020, sp. zn. 10 Afs 366/2019–35.

problematicke vyslovil názor, že dle ZDP nelze kombinovat a sčítat doby rozhodné pro naplnění osvobozujících 5 let, neboť to není uvedeno v ZDP, a doměřil poplatníkovi daň. NSS ovšem dal za pravdu poplatníkovi, s odůvodněním, že účelem je porobit zdanění spekulativní případy prodeje nemovitých věcí, o což se v daném případě nejednalo, neboť zájemce o koupi bytu mohl uzavřít hypotéční úvěr pouze na byt v osobním vlastnictví.¹⁴⁶ Dále použil i argumentaci Ústavního soudu, že v oblasti daňového práva je nutné i zohlednit postavení poplatníka, jakožto jedince v nerovném postavení vůči správci daně, a princip *in dubio pro libertate*.¹⁴⁷

Dle mého názoru v obou výše zmíněných sporech došel NSS ke správnému rozhodnutí. V obou dvou případech byl časový test 5 let fakticky splněn, došlo pouze právně ke změně formy dané věci. Ani u jedné věci nelze hovořit o spekulativním prodeji, na který časový test míří. Navíc, v případě u stavby, která se stala součástí pozemku, by byl v případě doměření daně poplatník negativně ovlivněn pouze z toho důvodu, že došlo ke změně občanského zákoníku, jakožto soukromoprávního předpisu.

V případě nesplnění časového testu 5 let může obecně poplatník dosáhnout osvobození ještě dvěma jinými způsoby. Prvním způsobem je situace, kdy poplatník měl v prodávající nemovité věci **bydliště alespoň 2 roky bezprostředně** před prodejem. Může se ale jednat pouze o situaci, kdy poplatník prodává nemovitou věc typu: „*rodinný dům nebo jednotu (byt), která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku*“. Pokud je prodávána nemovitá věc v SJM, postačí, pokud podmínky splňuje jeden z manželů.¹⁴⁸ Vymezení pouze na rodinný dům či jednotku je uvedeno přímo v § 4 odst. 1 ZDP. Dle mého názoru je patrné, že zákonodárce se zde snaží osvobodit od daně poplatníka, který danou věc využíval pro své bydliště, a to z toho důvodu, že je eliminována možnost spekulativního prodeje. Zákonodárce tak dává možnost poplatníkovi osvobodit se od daně už po 2 letech. Co je předmětem neurčitého právního pojmu bydliště bude podrobněji analyzováno v následující kapitole.

U posledního způsobu může být poplatník osvobozen i při splnění doby kratší, než 2 roky, zároveň je zde ale zákonem vyžadováno nejvíce podmínek. I zde se způsob vztahuje

¹⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, sp. zn. 2 Afs 20/2011–77.

¹⁴⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05, bod 30.

¹⁴⁸ MACHOVÁ, Helena. Prodej nemovitých věcí a daň z příjmů. *DHK. – Daňová a hospodářská kartotéka. DHK (Wolters Kluwer)*. 2019, č. 7, 37 s.

pouze na rodinný dům či jednotku, s tím že nesmí zahrnovat jiné části než komora, sklep a garáž, a platí zde podmínka mít bydliště v prodávané nemovité věci bezprostředně před prodejem. Stěžejní a odlišnou podmínkou je zde ale skutečnost, zda poplatník musí využít získané peněžité prostředky z prodeje nemovité věci na obstarání **vlastní bytové potřeby** do jednoho roku následujícího po roce, ve kterém obdržel příjem z prodeje.¹⁴⁹ Co se rozumí bytovou potřebou nelze najít v § 4 ZDP, ale v § 15 odst. 3 ZDP, kde je definice bytové potřeby v souvislosti s odpočtem úroků z hypotečního úvěru. Zákon zde uvádí možnosti, jak lze uspokojit bytovou potřebu, lze uvést například koupi jednotky či rodinného a bytového domu, jejich výstavba, nebo koupě pozemku, za předpokladu že na něm bude zahájena výstavba do 4 let, některé ze staveb výše uvedených. Dle mého názoru lze tuto definici analogicky použít i pro vymezení bytových potřeb pro osvobození od daně. Do budoucna ovšem nutnost použití analogie odpadne, neboť novelou ZDP zákonodárce vložil nové ustanovení, konkrétně § 4b, které výslovně specifikuje bytovou potřebu.¹⁵⁰

3.2 Výklad pojmu „bydliště“ pro účely osvobození od daně z příjmů u úplatného převodu nemovité věci fyzické osoby

Ačkoliv, jak už bylo výše zmíněno, je pojem bydliště pro osvobození od daně stěžejní, ZDP ani žádný jiný daňový předpis bydliště přesně nedefinuje. ZDP pouze stanoví, že pro potřeby ZDP se bydlištěm rozumí: *„místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat“*.¹⁵¹ ZDP už ale nezmiňuje, co se myslí okolnostmi, ze kterých lze usuzovat vůli poplatníka zdržovat se někde trvale. Nezmiňuje ani, zdali má význam registrace trvalého pobytu na konkrétní nemovitou věc, jestli může poplatník mít bydliště v nemovité věci, pokud je současně pronajímatelem věci, nebo zdali může mít poplatník více než jedno bydliště pro účely osvobození od daně. Níže se proto pokusím na tuto problematiku nalézt odpovědi.

Pojem bydliště nelze zaměňovat s termínem trvalý pobyt, který je termínem veřejnoprávním. Trvalý pobyt lze mít totiž v jakémkoliv objektu označeným popisným nebo evidenčním číslem, případně i číslem orientačním, přičemž objekt nemusí být pouze k bydlení,

¹⁴⁹ Podmínky uvedeny ve větě za středníkem v § 4 odst. 1 a) a v) ZDP.

¹⁵⁰ V části II., Čl. III., bod 3. zákona č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

¹⁵¹ § 2 odst. 4 ZDP.

ale může jím být i objekt určený k ubytování a rekreaci.¹⁵²K této problematice i Gürlich zmiňuje, že bydliště je reálný stav nezávislý na registračních údajích, který reflektuje skutečnou motivaci člověka zdržovat se a žít na konkrétním místě.¹⁵³Dle mého názoru je evidentní, že trvalý pobyt pro ZDP nelze použít, neboť tento pojem není nijak navázán na skutečnost, zdali subjekt v objektu skutečně bydlí a může v něm bydlet, a jedná se pouze o registrační údaj pro potřeby veřejného práva, nereflektující skutečnou vůli osoby na dané adrese bydlet. Je ovšem pravdou, že správce daně jakožto orgán veřejné moci, má k údajům o trvalém pobytu přístup. Poplatník tak v případě registrace trvalého pobytu na adresu svého faktického bydliště může tuto skutečnost využít k prokázání svého tvrzení. Je ale třeba upozornit, že trvalý pobyt sám o sobě bydliště neprokazuje.

Bydliště je soukromoprávním pojmem, se kterým je „pracováno“ i mimo ZDP, kupříkladu určení bydliště je významná záležitost a součást rodičovské odpovědnosti dítěte¹⁵⁴, nebo má význam pro určení konkrétního veřejného opatrovníka soudem.¹⁵⁵ Jeho úpravu najdeme v § 80 NOZ, který v odst. 1 stanoví: „*Člověk má bydliště v místě, kde se zdržuje s úmyslem žít tam s výhradou změny okolností trvale; takový úmysl může vyplývat z jeho prohlášení nebo z okolností případu. Uvádí-li člověk jako své bydliště jiné místo než své skutečné bydliště, může se každý dovolat i jeho skutečného bydliště [...].*“ Uvedené ustanovení přímo zmiňuje, že každý se může dovolat skutečného bydliště člověka, tedy místa, kde se fakticky zdržuje. Dle mého názoru je zcela zřejmé, že ustanovení podporuje skutečnost, že zmíněný trvalý pobyt nelze v žádném případě zaměňovat s bydlištěm.

Doležal ke zjištění úmyslu člověka mít někde bydliště zmiňuje, že NOZ stanoví dvě varianty, jak lze úmysl zjistit. První způsob spočívá v prohlášení člověka, druhý pak v tzv. okolnostech případu. Okolnosti případu pak nejsou žádným výčtem vyjmenovány, musí se zkoumat, zdali některé místo může být potencionálním útočištěm životních vztahů člověka. Dodává, že za takovou okolnost lze považovat například dlouhodobou investici člověka

¹⁵² § 10 odst. 1 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel).

¹⁵³ GÜRLICH, Richard. Úvodní ustanovení – jméno, bydliště člověka a ochrana podoby a soukromí. *Novinky z rekodifikace – advokátní kancelář GÜRLICH & Co.* 2013, č. 43, s. 1.

¹⁵⁴ ROGALEWICZOVÁ, Romana. Určení místa bydliště jako významná záležitost dítěte. *Právní rozhledy.* 2019, č. 19, s. 649-654.

¹⁵⁵ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 7. 2017, sp. zn. 30 Cdo 3962/2016.

v určitém místě.¹⁵⁶ Jiná komentářová literatura v této věci ale zmiňuje, že prohlášení člověka o jeho úmyslu mít na bydliště na konkrétním místě nemá prakticky žádný význam a nezakládá to žádnou fikci, neboť bydliště je zobrazením faktického stavu. Současně nemůže být předmětem dokazování vlastní úmysl osoby, ale okolnosti, ze kterých lze na úmysl osoby poukazovat.¹⁵⁷

Dle mého názoru prohlášení člověka nelze pro osvobození daně brát jako hotovou věc, ale pouze jako tvrzení, které musí být následně prokázáno poplatníkem, jinak by prohlášení poplatníka bylo jednoduše zneužitelné. Jako okolnost pro prokázání svého bydliště, lze dle mého názoru použít výslech svědků (sousedů), pracovní smlouvu se zaměstnavatelem v blízkosti bydliště, uzavřené smlouvy s příslušnými distributory elektřiny a plynu do místa bydliště, uzavřené smlouvy s poskytovatelem kabelové televize a internetu na adresu bydliště, nebo například dokumenty prokazující studium dítěte poplatníka ve škole nedaleko bydliště. Správce daně, dle mého názoru, může taky usuzovat reálné bydliště poplatníka dle jeho poštovní adresy. Pokud totiž poplatník uvede, že má bydliště na adrese své poštovní schránky, ale zároveň si nastaví korespondenční adresu na zcela jiné místo, je evidentní, že poplatník si poštu v místě svého bydliště nepřebírá. Takový indikátor pak může být motivem pro správce daně, aby zahájil místní šetření. Zároveň je ale nutné dodat, že dokazování musí být vždy provedeno s ohledem na okolnosti daného případu a nelze jej paušalizovat. NS k této věci dodává, že ani změna pobytu člověka nemá vliv na jeho bydliště, pokud je to změna krátkodobého charakteru. Tak tomu bude například v situaci, kdy se člověk nachází v nemocnici, na sezónní práci v zahraničí, studuje v jiném městě, nebo probíhá jeho výkon trestu odnětí svobody.¹⁵⁸

Na otázku možnosti mít více než jedno bydliště pro účely osvobození od daně z příjmů nelze najít odpověď v ZDP, neboť ten ve svých ustanoveních nestanoví, zdali lze mít více než jedno bydliště. Současně ale také nestanoví, že osvobození lze uplatnit pouze na jediné bydliště. V zahraničí, tedy například ve Spojených státech amerických, lze dle IRS,¹⁵⁹ v jednom období mít pouze jednu nemovitou věc, ze které lze osvobodit daň při jejím prodeji. Pokud má

¹⁵⁶ DOLEŽAL, Petr in MELZER, Filip, TĚGL, Petr. a kolektiv. *Velký komentář k občanskému zákoníku. Svazek I. § 1-117*. Praha: Leges, 2013, 496-500 s.

¹⁵⁷ TŮMA, Pavel. In LAVICKÝ, Petr a kolektiv. *Komentář k občanskému zákoníku I. Obecná část (§ 1–654)*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 385.

¹⁵⁸ Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. 30 Cdo 1050/2016

¹⁵⁹ IRS – Internal Revenue Service – Je americká vládní agentura zodpovědná za výběr některých daní a vymáhání daňových zákonů, založena v roce 1862 prezidentem Abrahamem Lincolnem.

poplatník bydliště ve dvou nemovitých věcech zároveň, lze osvobodit od daně pouze tzv. *hlavní domov*, kterým je nemovitá věc, ve které tráví poplatník nejvíce času.¹⁶⁰

NSS k této problematice ve svém rozhodnutí zmínil, že účelem § 4 odst. 1 a) ZDP je umožnit větší mobilitu občanů z důvodů pracovních, rodinných, ale i osobních či k navázání jiných sociálních vazeb. Toho lze dosáhnout daleko snadněji, pokud poplatník při prodeji své současné nemovité věci a koupí jiné, nebude negativně zatížen zdaněním tohoto transferu.¹⁶¹ V dalším ze svých rozhodnutích nastínil výklad pojmu bydliště, když prohlásil, že: „*bydlištěm se dle § 2 odst. zákona o daních z příjmů rozumí stálý byt, který může daňový subjekt neustále (nepřetržitě) využívat (nikoliv jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu).*“ Současně v odůvodnění dodal, že **stálým bytem** nelze rozumět nepřetržitou fyzickou přítomnost osoby na dané adrese, ale jde o pouhou možnost a dispozici osoby se v daném místě zdržovat, využívat jej a jakkoliv jinak s ním nakládat.¹⁶²

GFŘ ve svých pokynech ke stálému bytu, a tedy definici bydliště, zmiňuje, že stálý byt je nutné vykládat jako byt, který umožňuje poplatníkovi kdykoliv uspokojit jeho životní potřeby, přičemž může být vlastní i pronajatý. Současně stálý byt poplatníka nenarušuje ani fakt, že poplatník dá byt do nájmu jiné osobě, pokud mu závazkový vztah umožňuje byt bez větší prodlevy opětovně využívat.¹⁶³ Koordinační výbor daňových poradců potom ve svém stanovisku explicitně prohlásil, že za zákonem splněných podmínek a při prokázání poplatníkem je možné, aby poplatník měl bydliště na dvou místech, a mohl tak být osvobozen od daně u prodeje dvou nemovitých věcí zároveň.¹⁶⁴

K možnosti mít bydliště v nemovité věci, která je zároveň předmětem nájmu u jiné osoby, je dle mého názoru nutné dodat, že poplatník může mít i bydliště ve velkém rodinném domě, či bytě s několika pokoji a podlahovou plochou o desítkách m². Poplatník tak může dát do nájmu pouze půlku domu, některé z pater, anebo dokonce i jeden pokoj v bytě. Tak tomu

¹⁶⁰ *Sale of Residence – Real Estate Tax Tips*. [online]. IRS.gov, 10. únor 2020 [cit. 26. listopadu 2020]. Dostupné na < <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/sale-of-residence-real-estate-tax-tips>>

¹⁶¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2014, č. j. 2 Afs 4/2014-84.

¹⁶² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 7 Afs 120/2014-68.

¹⁶³ Ministerstvo financí: *Pokyn GFŘ D-22*: ... k § 2.

¹⁶⁴ ANTOŠ, Ondřej, RYTÍŘOVÁ, Lucie, HÁJEK, Jan. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 21. 3. 2018. *Dokumenty Koordinačního výboru MF a Komory daňových poradců*. 2018, č. 2, s. 1-25.

bude zejména u současně populárního pronájmů pokojů přes službu Airbnb. Dle mého názoru, tak poplatník může mít bydliště v daném bytě i v situaci, kdy část tohoto bytu dá do nájmu jiné osobě.

Ohledně osvobození od daně u poplatníka, který má bydliště na dvou místech, souhlasím a ztotožňuji se s názorem koordinačního výboru daňových poradců. Dle mého názoru se poplatník může snadno dostat do situace, kdy bude bydlet na dvou místech zároveň. Tak tomu může být zejména při změně pracovního místa, rozvodu mezi manželi a péči o dítě, nebo dlouhodobém studiu v jiném městě. Dále takové situace mohou nastat, pokud se poplatník přestěhuje z jednoho města do druhého, často daleko vzdáleného, přičemž svoji rodinu a zázemí má stále v původním městě. K tomu může docházet zejména ve velkých městech, typu Praha nebo Brno, do kterých se stěhují lidé z méně ekonomicky rozvinutých regionů.¹⁶⁵ Osoby v takovém případě motivuje ponechat si své bydliště ve své původní obci, kam se mohou vracet za svými sociálními vazbami z mládí. Jsem tedy toho názoru, že u takových případů poplatník může naplnit smysl a účel osvobození od daně, tedy větší možnost mobility občanů z důvodů pracovních, rodinných, sociálních či jiných. Pokud zde zároveň nedojde ke spekulativnímu obchodu, a poplatník tyto výše zmíněné skutečnosti prokáže, může poplatník mít, dle mého názoru, i bydliště dvě.

¹⁶⁵ FRELICH, Jiří. *Nejvíce mladých se stěhuje do okolí velkých měst*. [online]. Statistikaamy.cz, 12. prosince 2017 [cit. 27. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www.statistikaamy.cz/2017/12/12/nejvice-mladych-se-stehuje-do-okoli-velkych-mest/>>.

4 Optimalizace zdanění u příjmů z nemovitých věcí

Daňová optimalizace je postup daňového subjektu, při kterém se subjekt snaží všemi dostupnými zákonnými prostředky dosáhnout minimalizace odlivu svých peněžitých prostředků formou daně. Je pochopitelné, že každý ekonomicko-rationálně smýšlející subjekt má motivaci zaplatit na daních co nejméně. Daňová optimalizace je zcela legální postup daňového subjektu, který je nutné rozlišovat od daňového úniku, který je protiprávním jednáním sledující nezákonné zkrácení povinnosti odvést daň. U daňového úniku musí být poplatník obzvláště na pozoru, neboť při splnění zákonem stanovených podmínek se může dopustit i některého z daňových trestných činů.¹⁶⁶

Mnohdy se ale linie mezi daňovou optimalizací a únikem prolínají, jejich rozlišení není jednoduché, a spory mezi správcem daně a poplatníkem rozhodují až po dlouhé době rozhodnutí soudů. Rozsah této práce ovšem nedovoluje zabývat se detailněji daňovými úniky, a konkrétní analýzou rozlišení úniků od legální optimalizace. Následující část této práce tak bude věnovaná vybraným postupům poplatníka, kterými může dosáhnout snížení své daňové tíhy, a možnými dopady, jaké tyto postupy mohou způsobit, a to pouze u zdanění nájmu nemovitých věcí. Lze se pak setkat s různým tříděním optimalizace zdanění, kupříkladu Balco rozlišuje tři kategorie, kterými lze dosáhnout snížení daňového břemene – daňové plánování, daňová optimalizace a už zmíněný daňový únik, jenž je zde jedinou kategorií obsahující protiprávní jednání. Kategorii daňové optimalizace pak rozlišuje od daňového plánování zejména postupem daňového subjektu, který je daleko agresivnější a sofistikovaným způsobem čerpá daňové výhody.¹⁶⁷ Pro potřeby této práce je ale rozhodující, že oba způsoby, tedy daňové plánování i optimalizace, jsou zcela legálními možnostmi, jak se poplatník může vyhnout svému zdanění. Z tohoto důvodu dále tyto kategorie nebudou rozlišovány, a daňovou optimalizací bude myšlen jakýkoliv postup, který je legální a v souladu se zákonnými pravidly.

¹⁶⁶ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR 2020...*, s. 44-46.

¹⁶⁷ BALCO, Tomáš. Otázky meze přípustnosti daňové optimalizace. *Sborník Karlovarské právnické dny*. 2013, č. 21, s. 433-449.

4. 1 Vybrané možnosti daňové optimalizace u příjmů z nájmu nemovitých věcí

Jednou z možností, jak může poplatník ušetřit na zdanění svých příjmů z nájmu, jsou situace kdy předmět nájmu, tedy nemovitou věc, vlastní ve skupině více osob. Takovým případem může být spoluvlastnictví, nebo SJM. V případě SJM, jak už bylo zmíněno v podkapitole 2.1.4., se příjmy z nájmu nemovitých věcí v SJM zdaňují pouze u jednoho z manželů. Manželům se tak zde naskýtá příležitost, jak snížit své daňové břemeno, a to způsobem, že příjmy budou zdaněny u toho z manželů, který bude moci uplatnit větší výdaje či daňovou ztrátu z jiných dílčích základů daně. V případě, kdy například manžel bude mít uplatnitelnou daňovou ztrátu z příjmů ze samostatné činnosti, a bude příjem z nájmu zdaněn jeho osobu, může o tuto ztrátu ponížít příjmy z nájmu. Může existovat i situace, kdy jeden z manželů má některé nemovité věci ve svém výlučném vlastnictví, přičemž z nich má příjmy z nájmu. Zároveň má ale vysoké uplatnitelné výdaje, které značně přesahují tyto příjmy (například z odpisů, výdajů na automobil, technického zhodnocení a odstupné za uvolnění bytu). V takovém případě je pro manželé výhodnější, aby příjmy zdanil manžel s těmito výdaji. Vždy by však manželé měli kalkulovat i se slevou na dani, která může výpočty značně ovlivnit.

U spoluvlastnictví lze optimalizovat zdanění dohodou spoluvlastníků, kdy příjem z nájmu bude čerpat pouze jeden z vlastníků, u kterého to bude daňově výhodnější (například jedna z osob bude mít slevu na studenta, nebo bude nezaměstnaná a nebude dosahovat vysokých příjmů). Jak už bylo zmíněno v podkapitole 2.1.2, taková dohoda by měla mít pro prokázání písemnou formu, neboť se odlišuje od základního pravidla, že příjmy a výdaje jsou rozděleny dle velikosti spoluvlastnických podílů.¹⁶⁸

Dalším způsobem, dle mého názoru, jak lze optimalizovat daň z příjmů z nájmu, je využití smluvního typu výpůjčky. Demonstrativně uvedeno, matka bude vlastníkem bytu, který dá do nájmu třetí osobě za nájemné ve výši 100 000 Kč (po odečtení výdajů), přičemž má v úmyslu příjem z nájmu pravidelně darovat dceři, která je studentkou čerpající slevu na studenta. Předmět darování bude osvobozen od zdanění, neboť se jedná o bezúplatný příjem v přímé linii¹⁶⁹, příjem z nájmu ale bude podléhat zdanění dle § 9 ZDP (pokud není byt vložen

¹⁶⁸ V souladu s § 12 ZDP.

¹⁶⁹ Dle § 10 odst. 3 c) ZDP.

do obchodního majetku), a to ve výši 15 %, matka tak může darovat dceři pouze 85 000 Kč. Pokud by ale matka poskytla byt dceři formou výpůjčky, tedy bezúplatnou smlouvou, mohla by dcera vlastní osobou dát byt do nájmu, a stát se poplatníkem daně z příjmu v podobě nájemného. Přenechání bytu dceři by nepodléhalo zdanění, neboť i NS stanovil, že v případě bezúplatného přenechání bytu jiné osobě jde o výpůjčku, nikoliv o nájemní smlouvu.¹⁷⁰ Nelze ani uvažovat o tom, že jde o bezúplatný příjem, neboť jak už bylo řečeno, jedná se o osoby v přímé linii. V takové situaci by se dcera mohla vyhnout vyššímu zdanění, neboť je studentkou čerpající slevu na studenta ve výši 4 020 Kč. Pokud by zároveň neměla vysoké příjmy, a mohla čerpat i slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč, nemusela by z nájemného odvádět žádnou daň, neboť daň by nepřesahovala výši slev na poplatníka a studenta. Výsledný dar matky dceři by poté dosahoval vyšších částek, jelikož by nebyl ponížen o odvedenou daň z příjmu.

Ze soukromoprávního hlediska by dcera byla oprávněna byt přenechat jiné osobě, pokud by matka k tomu dala souhlas.¹⁷¹ Následné přenechání bytu třetí osobě by bylo hodnoceno spíše jako podnájemní smlouva než smlouva nájemní, i když jak už bylo analyzováno v předchozích kapitolách, pronajímatel nemusí být vlastníkem věci. Z daňového hlediska rozlišení typu nájemní smlouvy od podnájemní ovšem nemá vliv, neboť případné oba příjmy se zdaňují obdobným způsobem. Existují však rizika, že správce daně výše zmíněný postup posoudí jiným způsobem, a doměří daňovému subjektu daň. Správce daně by mohl smlouvu o výpůjčce posoudit jako obcházení zákona, nebo zastřené právní jednání, v souladu se zásadou materiální pravdy, kdyby mohl tvrdit, že skutečným stavem je smlouva nájemní. V takovém případě by ale musel zakrývané právní jednání prokázat, a to nejen jeho existenci, ale i uvést přezkoumatelným způsobem úvahy a důkazy, které ho k této skutečnosti vedly.¹⁷² Dle mého názoru, by poplatník ve výše uvedeném případě mohl vyvrátit tvrzení správce daně o zastřeném právním jednání tezí, že jeho cílem bylo přenechat správu, údržbu a užitek z bytu rodinnému příslušníkovi. Tato teze by pak mohla být například odůvodněna následujícími skutečnostmi. Rodinný příslušník obstarává dodávku plynu a elektřiny od příslušných distributorů, zajišťuje opravy a údržbu bytu, či byt dokonce sám užívá a pronajímá pouze jeho

¹⁷⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 4. 2011, sp. zn. 26 Cdo 2715/2010.

¹⁷¹ Dle § 2194 NOZ.

¹⁷² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 16/2012-27.

část. Dostupná judikatura ovšem na zmíněný případ neexistuje, a je tak otázkou, jak by správce daně a případně soudy, tuto problematiku vyřešily.

Závěr

Daně a příjmy z nemovitých věcí jsou problematikou, která provází většinu osob minimálně jednou během života. V souvislosti se stále neprovedenou důchodovou reformou, nízkými úrokovými sazbami nedosahujícími ani výše inflace a zmírněním limitů pro poskytování hypotéčních úvěrů Českou národní bankou, lze předpokládat, že počet kupovaných bytů na investici v dohledné době poroste. Počet kupovaných bytů zvyšuje i migrační trend, kdy zejména mladší lidé se stěhují ve značném počtu do velkých měst. Dalším impulzem pro zvýšení počtu transakcí na realitním trhu může být zrušení daně z nabytí nemovitých věcí, jež byla zrušena v letošním roce. Každá taková transakce nebo nájem nemovité věci pak může podléhat zdanění za splnění zákonem stanovených podmínek. V takové situaci lze daňovým subjektům pouze doporučit dostatek ostražitosti a pozornosti, a to zejména při prodeji nemovité věci, kdy daň může ponížít zisk z prodeje o značnou peněžitou částku.

Jsem tedy toho názoru, že poplatník by při vyplňování daňového přiznání měl být dostatečně informovaný a uvědomělý daňových předpisů, neboť v případě chybně vyplněného daňového přiznání je za tuto skutečnost odpovědný. V situaci, kdy si poplatník nevezme na podání daňového přiznání pomoc odborné osoby mající dostatečnou kvalifikaci, by měl mít alespoň základní přehled právních předpisů, a to zejména ZDP, neboť daň z příjmů bude nejčastější daň, která se ho bude dotýkat. Současně je třeba mít na paměti, že ZDP poskytuje značný počet výkladových nejasností, které nejsou nikde explicitně vyjádřeny. Nejen z výše uvedených důvodů tak byla tato práce věnována daňovým aspektům nemovitých věcí, a to výhradně z pohledu ZDP. Jde tak zejména o případy prodeje, směny, darování a nájmu nemovitých věcí.

V této práci byla věnována první část obecné teorii daňového práva, neboť nelze pochopit techniku zdanění nemovitých věcí bez základního vymezení právní konstrukce daně. Pro výpočet daně z příjmů tak jsou nastíněny konstrukční prvky daně, tedy její subjekt, objekt, základ daně a její sazba. První část obsahuje také vymezení definice nemovité věci, neboť s účinností NOZ dochází k zavedení jednotky jako věci nemovité, která zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Dále dochází k zavedení staronové zásady *superficies solo cedit*, tedy zásady, při které je stavba součástí pozemku, avšak s ojedinělými výjimkami. Díky přechodným

ustanovením NOZ ale stále existuje tisíce staveb a pozemků, které mají rozlišného vlastníka, a dle práva je tak stavba stále věcí v právním slova smyslu. Poplatník by si tak při výpočtu daně měl být vědom, zdali se tato zásada uplatňuje i na stavbu v jeho vlastnictví.

Druhá a rozsahem největší část této práce, je věnována zdanění nájmu nemovitých věcí, který je nejčastějším smluvním typem při úplatnému přenechání nemovité věci jiné osobě. V práci byl nastíněn základ daně v relevantní podobě pro zdanění příjmů z nájmu nemovité věci, a zejména rozdíl mezi dílčími základy daně ze samostatné činnosti a příjmy z nájmu. Byl analyzován vliv platnosti nájemní smlouvy na povinnost odvedení daně, zdanění nájemného v podobě nepeněžitého příjmu a rozdílu mezi uplatněním výdajů v podobě výdajového paušálu a reálných výdajů. Dále byl uveden způsob zdanění u příjmů z nájmu nemovitých věcí, které jsou ve vlastnictví více osob, tedy spoluvlastníků, nebo manželů se SJM. Současně byla provedena analýza daňových výdajů, zejména tedy technického zhodnocení, které je častým zdrojem konfliktů mezi poplatníky a správci daně, neboť rozlišení mezi technickým zhodnocením a opravami není jednoznačné. Nemůžu se dále ztotožnit s rozhodnutím NSS, ve kterém stanovil, že nelze považovat některé části stavebních prací na nemovité věci za opravy, pokud v celkovém souhrnu subjekt provádí na věci technické zhodnocení.

Tématem třetí části této práce byla možnost osvobození od daně u změny vlastnického práva k nemovité věci. Bylo nastíněno, jak si lze obstarat bytovou potřebu, a byla provedena analýza neurčitého právního pojmu bydliště. V této souvislosti byly, dle mého názoru, uvedeny možnosti důkazů, kterými lze prokázat nebo vyvrátit, že poplatník v daném místě má reálně své bydliště. Byly vyjádřeny rozhodnutí NSS v souvislosti se zavedením zmíněné zásady *Superficies solo cedit*, který stanovil, že případná změna právní formy stavby na součást pozemku nemá vliv na časový test splněný poplatníkem.

V poslední části pak byly nastíněny některé možnosti optimalizace zdanění u příjmů z nájmu nemovitých věcí. V této situaci by, dle mého názoru, měl být poplatník obezřetný zejména u svých nemovitých věcí v SJM. Pokud mu totiž z těchto věcí plyne příjem, často lze daň optimalizovat šikovným rozdělením příjmů na jednoho z manželů, u kterého to bude výhodnější.

Do budoucna, by dle mého názoru, mělo dojít ke přesnějšimu vyjádření rozdílu mezi technickým zhodnocením a opravami. Také by mělo být umožněno provádět opravy i v situaci, kdy součástí stavebních prací je technické zhodnocení. Co se týče bydliště, jak už bylo řečeno,

dle mého názoru může mít poplatník i bydliště dvě, a to i pro účely osvobození od daně z příjmů. Myslím, že v souvislosti se vzrůstajícím trendem větší migrace obyvatel, by tato možnost mohla být v budoucnu explicitně vyjádřena v ZDP. Současně je ale nutné mít na paměti, že je vždy povinnost poplatníka toto své tvrzení prokázat.

Seznam použitých zdrojů

MONOGRAFIE A KOMENTÁŘE

- BABČÁK, Vladimír. *Slovenské daňové právo*. Bratislava: Epos, 2012. 51 s. citováno dle JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 294 s.
- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, 154 s.
- BALADA, Lukáš. In KUNŠTÁTOVÁ, Tatiana a kol. *Komentář k živnostenskému zákonu*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2019, s. 43–53.
- BRYCHTA, Ivan a kol. *Meritum daň z příjmů 2015*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015.
- DOLEŽAL, Petr in MELZER, Filip, TĚGL, Petr. a kolektiv. *Velký komentář k občanskému zákoníku*. Svazek I. § 1-117. Praha: Leges, 2013, 496-500 s. s 118-119.
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika, PITTERLING, Marcel, SKALICKÁ, Hana, *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2017 s. 164-166.
- ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství*. Praha: Melantrich a.s., 1937, sv. II., 193 s.
- HULMÁK, Milan a kol. *Komentář k Občanskému zákoníku VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055-3014)*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, 213 s.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. 12 s.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 308 s.
- KABELKOVÁ, Eva, DEJLOVÁ, Hana. *Nájem a pacht v novém občanském zákoníku*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 12.)
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. 15 s
- MELZER, Filip, TĚGL, Petr a kolektiv: *Velký komentář k Občanskému zákoníku*. Svazek III. § 419-654. Praha: Leges, 2014, 273 s.
- MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, 9 s.

- NORBERG, Johan. *In defense of global capitalism*. Washington, D.C.: Cato Institute, U.S., 2003. 52 s.
- NOVOTNÝ, Marek. *Bytové spoluvlastnictví a bytová družstva*. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 15-18.
- PELC, Vladimír. *Komentář k zákoně o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, 269 s.
- PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2018*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2018, 35 s.
- PELC, Vladimír. *Daňové odpisy. Strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 1-4.
- RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2015. 14 s.
- RADVAN, Radvan a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita – Doplněk, 2008. 509 s. citováno dle JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018. 24 s.
- SVEJKOVSKÝ, Jaroslav a kol. *Správa cizího majetku v novém občanském zákoníku*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 427.
- SYRUČEK, Vladimír, SABOTINOV Vencislav a kol. *Realitní právo. Nemovitosti v realitní praxi*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2018, 471 s.
- TIPKE, Klaus, LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. vydání. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005, 227 s, citováno dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2020, sp. zn. 1 Afs 375/2019-37, bod 36
- TŮMA, Pavel. In LAVICKÝ, Petr a kolektiv. *Komentář k občanskému zákoníku I. Obecná část (§ 1–654)*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2014, s. 385.
- VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. ZÍDKOVÁ, Hana. *Daňový systém ČR 2020*. Praha: 1. Wolters Kluwer ČR, a. s., 2020. 167 s.
- VYCHOPENĚ, Jiří. *Nemovité věci v podnikání*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2020, s. 263-266.

LEGISLATIVA

- Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 67/2013 Sb., kterým se upravují některé otázky související s poskytováním plnění spojených s užíváním bytů a nebytových prostorů v domě s byt, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.
- Zákon č. 593/1992 Sb., České národní rady o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění zákona č. 58/1969 Sb.

JUDIKATURA

Ústavní soud ČR:

- Nález Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05, bod 30

Nejvyšší správní soud ČR:

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2018, č. j. 2 Afs 45/2017-37
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. prosince. 2010, sp. zn. 7 Afs 130/2009- 200
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. srpna 2013, sp. zn. 1 Afs 11/2013-84

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. června 2010, sp. zn. 9 Afs 81/2010- 180
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. ledna 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005- 136
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 19/2009-57
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. července 2011, č. j. 1 Afs 37/2011– 68
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2014, čj. 6 Afs 23/2014-35
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 106/2008-47
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2011, č. j. 1 Afs 60/2011-119
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4.2011, sp. zn. 2 Afs 20/2011 – 77
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6.2020, sp. zn. 10 Afs 366/2019 – 35.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2014, č. j. 2 Afs 4/2014-84
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 7 Afs 120/2014-68
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 16/2012-27

Nejvyšší soud ČR:

- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. června 2007, sp. zn. 22 Cdo 2271/2006
- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 4. 2011, sp. zn. 26 Cdo 2715/2010
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 7. 2017, sp. zn. 30 Cdo 3962/2016
- Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. 30 Cdo 1050/2016

Krajské soudy ČR:

- Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1.října 2002, sp. zn. 29 Ca 220/1998
- Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 6.2002, sp. zn. 16 Ca 282/2001
- Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13.12.2005, sp. zn. 59 Ca 136/2003 – 58
- Rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6.2002, sp. zn. 30 Ca 137/2000

ODBORNÉ ČLÁNKY

- ANTOŠ, Ondřej. RYTÍŘOVÁ, Lucie. HÁJEK, Jan. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 21. 3. 2018. *Dokumenty Koordinačního výboru MF a Komory daňových poradců*. 2018, č. 2, s. 1-25.
- BALCO, Tomáš. Otázky meze přípustnosti daňové optimalizace. *Sborník Karlovarské právnické dny*. 2013, č. 21, s. 433-449.
- BĚHOUNEK, Pavel. Nájem a podnájem, 4. část. Změny pronajaté věci hrazené nájemce z daňového a účetního hlediska. *Účetnictví v praxi*, 2011, č. 3, s. 27.
- DĚRGEL, Martin. Součástí technického zhodnocení jsou i související opravy. *DHK – Daňová a hospodářská kartotéka. DHK (Wolters Kluwer)*, 2020, č. 4, 10 s.
- GÜRLICH, Richard. Úvodní ustanovení – jméno, bydliště člověka a ochrana podoby a soukromí. *Novinky z rekodifikace – advokátní kancelář GÜRLICH & Co*. 2013, č. 43, s. 1.
- JANOVEC, Michal. Bydlet jako ubytovaný nebo jako nájemce podle NOZ? *RaP – Rekodifikace a praxe (Wolters Kluwer)*, 2014, č. 4, 2 s.
- MACHOVÁ, Helena. Prodej nemovitých věcí a daň z příjmů. *DHK. – Daňová a hospodářská kartotéka. DHK (Wolters Kluwer)*, 2019, č. 7, 37 s.
- ROGALEWICZOVÁ, Romana. Určení místa bydliště jako významná záležitost dítěte. *Právní rozhledy*. 2019, č. 19, s. 649-654.

INTERNETOVÉ ZDROJE

- BRYCHTA, Ivan. *Pronajímání nemovitostí z daňového hlediska, 1. část*. Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 1. června 2006 [cit. 5. prosince 2020]. Dostupné na <<https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=26511>>
- DĚRGEL, Martin. *Tvorba rezerv na opravy auta a pronajímáný byt*. [online]. portal.pohoda.cz, 26. června 2019 [cit. 23. 11. 2020]. Dostupné na <<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/rezervy-na-opravy-auta-a-pronajimaneho-bytu/>>
- *Deloitte Real Index Q1 2020*. [online]. Deloitte.com, červen 2020 [cit. 21. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/real-estate/articles/cze-real-index.html>>

- FRELICH, Jiří. *Nejvíce mladých se stěhuje do okolí velkých měst.* [online]. Statistikaamy.cz, 12. prosince 2017 [cit. 27. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www.statistikaamy.cz/2017/12/12/nejvice-mladych-se-stehuje-do-okoli-velkych-mest/>>
- *Informace k protikrizovému balíčku MF.* [online]. Financnisprava.cz 30. června 2020 [5.prosinec 2020]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2020/Informace_k_protikrizovemu_balicku_MF-10779>
- *International Tax Germany Highlights 2020* [online]. Deloitte.com, leden 2020 [cit. 25. listopadu 2020]. Dostupné na <[Germany Highlights 2020 \(deloitte.com\)](#)>
- HÜNDL, Vojtěch. *Výsledky měření úrovně finanční gramotnosti dospělé populace České republiky 2015* [online]. ppm factum research s.r.o., 2015, [cit. 5. prosince 2020]. Dostupné na <<http://docplayer.cz/68119104-Vysledky-mereni-urovne-financni-gramotnosti-dospele-populace-ceske-republiky-ppm-factum-research.html>>
- *House in multiple occupation licence* [online]. gov.uk, [cit. 11. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/house-in-multiple-occupation-licence>>
- MORÁVEK, Daniel. *Majitelé nemovitostí se bouří, pronájem více bytů má být koncesovanou živností.* [online]. Podnikatel.cz, 21. února 2019 [cit. 11. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www.podnikatel.cz/clanky/pronajem-vice-bytu-ma-byt-koncesovanou-zivnosti-majitele-se-proti-tomu-bouri/>>
- *Státní závěrečný účet ČR za rok 2019.* [online]. mfcr.cz, 2. října 2020 [cit. 25. listopadu 2020]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2019/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2019-39631>
- *Vybrané údaje z daňových přiznání z příjmů fyzických osob.* [online]. financnisprava.cz, 18. září 2020 [cit. 21. listopadu 2020]. Dostupné na <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>>

JINÉ

- Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, č. 89/2012, k § 494.
- Ministerstvo financí. Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,

- [online]. 6. února 2015 [cit. 20. listopadu 2020]. Dostupné na < https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf>
- Důvodová zpráva k zákonu č. 130/280 Sb., kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 130/2008 DZ.
 - JANOŠEK, Lubomír In BERÁNEK, Petr a kol. *Komentář k zákonu o daních z příjmů*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer, [cit. 2020-11-19]. Dostupné v <Systému ASPI. ISSN: 2336-517X>.
 - *Receipts by Source as Percentages of GDP: 1934-2025*. [online]. Whitehouse.gov: Office of Management and Budget. [cit. 21. 11. 2020]. Dostupné na <<https://www.whitehouse.gov/omb/historical-tables/>>
 - Sněmovní tisk 910 VI. N. z., kterým se mění některé zákony v oblasti daní – E., Poslanecká sněmovna, 8. období, 2017-2021. Dostupné na < <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&t=910>>
 - *Sale of Residence – Real Estate Tax Tips*. [online]. IRS.gov, 10. únor 2020 [cit. 26. listopadu 2020]. Dostupné na < <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/sale-of-residence-real-estate-tax-tips>>
 - *Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2019*. [online]. Finanční správa.cz, [cit. 21. 11. 2020]. Dostupné na <Údaje z výběru daní | Analýzy a statistiky | Daně | Finanční správa (financnisprava.cz)>.

Abstrakt

Diplomová práce na téma daňové aspekty nemovitých věcí z pohledu ZDP v prvních kapitolách obsahuje obecnou teorii daní, definici nemovité věci a vliv zásady *superficies solo cedit* na zdanění převodu nemovitých věcí. V druhé části je analýza zdanění nájmu nemovitých věcí a popsán rozdíl zdanění mezi ustanovením § 7 a § 9 ZDP. Je zobrazena charakteristika odpisů, daňových výdajů a analýza technického zhodnocení. Třetí část je věnována transferům nemovitých věcí a jejich osvobození od daně. V této souvislosti byla provedena analýza termínu bydliště, který není definován zákonem, a to za použití judikatury soudů české republiky. V poslední části pak byly analyzovány vybrané možnosti daňové optimalizace u zdanění příjmů z nájmu nemovitých věcí.

Abstract

The thesis on the topic of tax aspects of real property from the perspective of the Income Tax Act in the first chapters contains general tax theory, definition of real estate and influence of the principle *superficies solo cedit* on taxation of the transfer of real estate. In the second part is the analysis of the taxation of letting of real estate and the difference in taxation between section 7 and section 9 of the income tax act. The characteristics of depreciation, tax expenditures and the analysis of technical improvements are shown. The third part is dedicated to transfers of real estate and its exemption from tax. In this context, an analysis was made of the term of residence, which is not defined by law, using the judgements of the courts of the Czech Republic. In the last part, selected tax optimization options for taxation of income from the rental of real estate were analyzed.

Seznam klíčových slov

Daň z příjmů

Daň z příjmů fyzických osob

Daň z převodu nemovitých věcí

Osvobození od daně

Odpisy

Bydliště

Key words

Income tax

Personal income tax

Real estate transfer tax

Tax exemption

Tax deduction

Residence