

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 23.1.2019

Daň z příjmů

536/23.01.19 Bezúplatný příjem v případě současného skončení nájemní a podnájemní smlouvy

Předkládá: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757

1. Úvod – Popis problematiky

Novelou ZDP (zákonem č. 170/2017 Sb.) byla do ustanovení § 28 odst. 7 ZDP výslovně doplněna možnost odepisovat technické zhodnocení jakýmkoliv oprávněným uživatelem majetku, to je například také podnájemce. Ustanovení § 28 odst. 7 ZDP vychází z toho, že odkazuje na obdobné použití principů, které se týká situace, kdy odepisuje technické zhodnocení nájemce (§ 28 odst. 3 ZDP). Z tohoto hlediska se pro tyto účely považuje uživatel (to je například podnájemce) za nájemce a osoba, která umožňuje majetek užívat (to je například nájemce), za vlastníka. Z hlediska předmětné nové právní úpravy se v praxi objevují některé výkladové problémy a nejasnosti. Jednou z takovýchto situací je otázka vzniku nepeněžitého příjmu dle § 23 odst. 6 ZDP v případech ukončování podnájemního vztahu v situacích, kdy podnájemce odepisoval technické zhodnocení. Konkrétně pak jde o situaci, kdy podnájemce odpisoval v souladu s § 28 odst. 7 ZDP technické zhodnocení a v jednom a v tom samém okamžiku končí jak nájemní, tak podnájemní smlouva, přičemž nedochází k žádné úhradě ani ze strany pronajímatele ani ze strany nájemce. Otázkou pak je, u koho dochází ke vzniku nepeněžitého příjmu dle § 23 odst. 6 ZDP.

2. Návrh řešení

Při čistě gramatickém výkladu ustanovení § 28 odst. 7 ZDP se lze také setkat s výkladem vycházejícího z toho, že by v této situaci měl vzniknout nepeněžitý příjem jak na straně vlastníka, tak na straně nájemce. Takovýto výklad předmětného ustanovení je však nutné odmítnout, a to z těchto důvodů:

2.1. Je nezbytné zohlednit relevantní judikaturu k definici příjmu, který může podléhat dani:

-2 Afs 42/2005-136 ze dne 12.1.2006 (Sbírka rozhodnutí NSS 5/2006 str. 408 č. 843/2006 Sb. NSS):

„...Na základě výše uvedeného - a ve shodě s citovanými teoriemi - tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a

nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé...

„...Bylo by proto nelogické, pokud by bylo v tomto konkrétním případě zároveň zdaňováno zvýšení hodnoty předmětné nemovitosti, k němuž došlo v důsledku provedené rekonstrukce, a docházelo by tak prakticky ke dvojímu zdanění v rozporu se smyslem daňového zákona (viz citovaná důvodová zpráva).... Z toho je možné dovodit, že dvojí zdanění jednoho příjmu je v rozporu se smyslem zákona, k němuž je nutné přihlédnout....“

-1 Afs 48/2007-43 ze dne 12.9.2007:

„Podle názoru Nejvyššího správního soudu může být daňová povinnost zatěžující daňový subjekt proporcionální, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby pouze tehdy, je-li odvozena od skutečných „příjmů“, jež přináší daňovému subjektu skutečný přírůstek (výnos, zisk, profit, jiné majetkové navýšení), ať již formou peněžních prostředků, či jejich ekvivalentů a který se musí v reálné právní sféře subjektu také skutečně projevit. Nadto se musí jednat o příjem, který není od daně osvobozen..“

-7 Afs 94/2008-55 ze dne 9.7.2009:

„...Citované ustanovení je jednoznačné v tom smyslu, že samotná majetková práva (tedy jejich hodnota, neboť předmětem zdanění by nutně mohla být pouze jejich hodnota, nikoli tato práva ve své obsahové podstatě) dani nepodléhají a že naopak dani podléhají příjmy z nich plynoucí. To znamená, že majetková podstata majetkového práva dani nepodléhá, „produkt“ této podstaty, tedy výnos majetkového práva, však ano. Pokud by totiž byla zdaněna samotná majetková práva (jejich hodnota), šlo by fakticky o daň z majetku, nikoli o daň z přírůstku (zvýšení) majetku. Příjem pro účely daní z příjmů je však právě příjem dosažený zvýšením majetku, k němuž dojde v daném zdaňovacím období. I z dikce ust. § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze dovodit (nejen pro tzv. „ostatní příjmy“ podle tohoto ustanovení, nýbrž pro všechny druhy příjmů fyzických osob – ostatně toto ustanovení to i vyjadřuje poukazem na ust. §§ 6 až 9 citovaného zákona), že základní zásadou, kterou se řídí daně z příjmů, je zdanění majetkového přírůstku, který musí skutečně nastat, aby mohl být podroben dani.

Ostatně i Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05 (dostupný na [http://nalus.usoud.cz_\(24b2-prodej c.p.\)](http://nalus.usoud.cz_(24b2-prodej c.p.))), zdůraznil klíčový charakter této zásady v oblasti daně z příjmů a odmítl přípustnost zdanění prosté konverze majetkového práva (cenného papíru) v hotovost. Nejvyšší správní soud rovněž již ve své judikatuře (rozsudek ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publikovaný pod č. 843/2006 Sb. NSS dostupný na www.nssoud.cz) zdůraznil, že příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv

jen zdánlivý. To znamená, že se zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. Nejvyšší správní soud dodává, že uvedená zásada vyplývá z povahy a podstaty daně z příjmů a není odvozena od subjektu, který uvedené příjmy má. Nevztahuje se proto pouze na příjmy fyzických osob, nýbrž i na příjmy osob právnických....“

Z těchto rozhodnutí jednoznačně a nesporně vyplývá, že aby něco bylo možné zdanit jako příjem, musí jít o skutečné reálné navýšení majetku poplatníka, s kterým může tento poplatník disponovat. K žádné takové situaci však v popsaném případě na straně nájemce nedochází. Majetek, který je předmětem nájmu, není v případě současného skončení nájemní a podnájemní smlouvy ani na okamžik v dispozici nájemce, ale přichází rovnou do dispozice vlastníka. Proto pouze vlastník může mít v popsané situaci bezúplatný příjem z titulu technického zhodnocení provedeného podnájemcem.

2.2. Domníváme se, že z důvodu, že po skončení podnájemní smlouvy již nemá nájemce majetek ani na okamžik k dispozici, nemůže mít logicky bezúplatný příjem z titulu technického zhodnocení, u kterého je vznik nepeněžitého příjmu dle § 28 odst. 7 ZDP ve spojení s § 23 odst. 6 ZDP vázán na okamžik přechodu práva nakládat s podjatým majetkem z podnájemce na nájemce. Nájemce v dané situaci s majetkem nemůže ani na okamžik nakládat. U nájemce z povahy věci nikdy nemůže nastat majetkový prospěch, který by měl nějakou hodnotu. Nájemce totiž nikdy nebude mít možnost výsledek technického zhodnocení provedené podnájemcem (resp. majetek, na kterém bylo provedeno podnájemcem technické zhodnocení) jakkoliv využít. Hodnota takového „příjmu“ je z pohledu nájemce nulová. „Benefit“ (výhoda) vyplývající z technického zhodnocení provedeného podnájemcem nastane až u vlastníka. Ten může nově disponovat s majetkem, na kterém bylo provedeno technické zhodnocení, využívat ho, znovu pronajmout a podobně. Z tohoto hlediska má z pohledu v bodě 2.1. zmíněné judikatury pouze vlastník příjem, který by mohl podléhat zdanění. Nájemce žádný příjem, jehož hodnota by byla vyšší jak nula, rozhodně nemá.

2.3.1. Z hlediska relevantní judikatury plátí, že nelze vycházet pouze z jazykového výkladu právní úpravy, a to i v situaci, kdy se zdá být text právní normy jednoznačný a nesporný:

5 Afs 59/2013-55 ze dne 29.5.2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 10/2014 str. 990 č. 3092/2014 Sb. NSS):

„...Ústavní již několikrát judikoval, že jazykový výklad představuje „pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu“ (viz nález ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 9, nález č. 163, str. 399, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb.). Obdobně lze odkázat na nález Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008,

sp. zn. IV. ÚS 814/06, publikovaný pod č. 8, sv. 48 Sb. ÚS. Ústavní soud zde uvedl, že „[h]istoricko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr.

Obdobně pak například NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, NSS 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006, NSS 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006, NSS 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, ÚS II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, ÚS IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, NSS 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, ÚS IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či ÚS II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008, 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15.4.2011, 9 Afs 33/2012-35 ze dne 10.10.2012, NSS 5 Afs 73/2012-41 ze dne 13.3.2013 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22.3.2013.

2.3.2. Naopak právní normu je nutné vykládat i s použitím jiných výkladových metod jako je například výklad teologický či historický. Z tohoto hlediska je dle našeho názoru nutné především vyjít z důvodové zprávy předmětné novely zákona č.170/2017 Sb. (viz například judikáty 6 Afs 25/2017-45 ze dne 6. 9. 2017, 9 Afs 231/2016-50 ze dne 27. 7. 2017, 5 Afs 59/2013-55 ze dne 29. 5. 2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 10/2014, str. 990, č. 3092/2014 Sb.), 6 As 49/2003-46 ze dne 29. 12. 2004, 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. 9. 2005, I. ÚS 138/06 ze dne 10. 8. 2006, 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12. 10. 2006, 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28. 2. 2007, II. ÚS 136/06 ze dne 14. 3. 2007, IV. ÚS 650/05 ze dne 16. 8. 2007, 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27. 9. 2007, IV. ÚS 814/06 ze dne 11. 1. 2008 či II. ÚS 1773/07 ze dne 23. 1. 2008, 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15. 4. 2011, 9 Afs 33/2012-35 ze dne 10. 10. 2012, 5 Afs 73/2012-41 ze dne 13. 3. 2013 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22. 3. 2013). Z této důvodové zprávy rozhodně nevyplývá, že by v popsané situaci bylo záměrem zákonodárce, aby došlo k duplicitnímu zdanění bezúplatného příjmu. Z důvodové zprávy naopak vyplývá, že smysl § 23 odst. 6 ZDP je, že nepeněžní příjem vzniká vždy tomu poplatníkovi, kterému po ukončení užívání původním poplatníkem, nově vzniká právo užívat daný majetek. Při ukončení nájmu a podnájmu ve stejném okamžiku nevzniká nepeněžní příjem nájemci, protože tomu nevzniká užívací právo k danému majetku, které přechází rovnou na vlastníka. Tomu tedy v souladu s důvodovou zprávou vzniká i nepeněžní příjem z titulu technického zhodnocení provedeného podnájemcem.

2.4. Z tohoto hlediska je také nezbytné zohlednit, že v dané situaci by nájemce měl pouze příjem, který by však nebylo možné žádným způsobem dle současné právní úpravy zohlednit v daňově relevantních nákladech, což je nutné i z hlediska relevantní judikatury taktéž odmítnout:

7 Afs 33/2013-34 ze dne 20. 2. 2014:

„...Test uznatelnosti podle generální klauzule je tedy ve své podstatě subjektivní, vycházející z konkrétních podmínek, za kterých poplatník vykonává činnost, z níž má pocházet jeho zdanitelný příjem, korigovaný požadavkem elementární racionality jednání poplatníka. Judikatura Nejvyššího správního soudu klade důraz i na to, aby byl zdaňován pouze skutečný příjem poplatníka, a podotýká, že výši příjmů nelze v neprospěch poplatníka určit podle pravidel, která se míjejí s tím, jak se hospodaření poplatníka v rozhodných ohledech skutečně vyvíjelo (viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu z 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publ. pod č. 846/2006 Sb. NSS, a ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS). Znamená to mimo jiné, že by bylo třeba pečlivě vážit ústavní konformitu takové zákonné hmotněprávní úpravy, která by náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, z daňové uznatelnosti vyloučila nebo jejich uznatelnost v rozporu s jejich skutečným významem pro hospodaření poplatníka v jeho neprospěch významně modifikovala (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, č. j. 8 Afs 30/2012 - 32, a ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012 - 31)...“

2.5. V tomto případě by i vzhledem ke znění důvodové zprávy měla být jednoznačně aplikována zásada v pochybnostech ve prospěch poplatníka (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, č. j. 6 As 49/2003-46 a č. j. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, nález Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, č. j. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, č. j. 5 Afs 68/2007-121, nález Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, nález Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, č. j. 7 Afs 22/2007-106, nález Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, č. j. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, č. j. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, č. j. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, č. j. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, č. j. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu 2011 č. j. 2 Afs 16/2011-78).

3. Závěr

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že v případě, kdy v souladu s § 28 odst. 7 ZDP provede podnájemce na podnajatém majetku technické zhodnocení, které odepisuje, a dojde v jednom okamžiku k ukončení nájemní i podnájemní smlouvy bez toho, že by docházelo k úhradě za toto technické zhodnocení, vzniká bezúplatný příjem dle § 23 odst. 6 ZDP pouze na straně vlastníka a nikoliv na straně nájemce.

Stanovisko GŘ:

Situace, která je konkrétně popsána v bodě 1 tohoto příspěvku, není explicitně v ZDP řešena.

Obecně platí, že rozhodným okamžikem, ke kterému vzniká dle § 23 odst. 6 písm. a) bod 1 a 2 ZDP nepeněžní příjem, je ukončení nájmu.

V ustanovení § 28 odst. 7 ZDP je stanoveno, že u vymezených poplatníků, jimž je přenechán k užívání hmotný majetek, se daňový režim technického zhodnocení posuzuje obdobně jako u technického zhodnocení hrazeného nájemcem a zároveň při ukončení takového užívání (nebo při zrušení souhlasu s odpisováním) se postupuje obdobně jako při ukončení nájmu (nebo při zrušení souhlasu s odpisováním). Poslední věta tohoto ustanovení výše uvedené potvrzuje a staví najisto, že daňový režim podnájemce/nájemce je obdobný vztahu nájemce/vlastník.

Důvodová zpráva obecný režim stanovený v § 28 odst. 7 ZDP doplňuje a stanoví, že na nově doplněné osoby dopadají stávající ustanovení § 23 odst. 6 ZDP, § 24 odst. 2 písm. tb) ZDP, § 26 odst. 7 písm. a) bod 4. ZDP a § 29 odst. 1 písm. a) ZDP používaná při identifikaci a ocenění nepeněžního příjmu. Zároveň je zde stanoveno, že nedojde-li nájemcem k úhradě výdajů na technické zhodnocení, vzniká na straně nájemce nepeněžní plnění v ocenění dle § 23 odst. 6 ZDP. Záměrem zákonodárce tedy nebylo zavádět žádné výjimky v případech ukončení nájmu, resp. podnájmu, a to ani při posuzování případného vzniku nepeněžního příjmu.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že současná právní úprava § 28 odst. 7, § 28 odst. 3 ani § 23 odst. 6 ZDP nestanoví pro nájemce v pozici odpisovatele (vlastníka) výjimku z obecného pravidla, tj. že by v případě, že je ukončena zároveň nájemní a podnájemní smlouva a technické zhodnocení není nájemcem podnájemci uhrazeno, nájemci neměl vzniknout nepeněžní příjem.

Takovýto přístup by ovšem bez dalšího byl principiálně neudržitelný, protože by byl v rozporu s dlouhodobou a konstantní judikaturou, smyslem zákona i s ekonomickou podstatou smluvních vztahů, která má být posuzována ve vzájemných souvislostech.

Z tohoto důvodu je v současné době jediným možným postupem konformním s principy ZDP neaplikovat v této konkrétní situaci (tj. při ukončení nájemní i podnájemní smlouvy v jeden okamžik) ustanovení týkající se nepeněžních příjmů u nájemce do doby, než bude tato situace legislativně zhojena.