

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 22.3.2017**Daň z příjmů****494/25.01.17 Zdanění kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky**

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320
Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, osv. 2987
Mgr. Lenka Kuřinová

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění správného zdanění příjmu finanční kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., v aktuálním znění, o daních z příjmů („ZDP“).

Obecný popis situace

Nerovnoměrné užívání objektů jeho podílovými spoluvlastníky, kde podíly jsou vyjádřené pouze ideálním poměrem na vlastnictví nemovitých věcí, je třeba finančně nebo jinak kompenzovat, čímž vzniká u méně užívajícího spoluvlastníka příjem, v jednodušším případě peněžní.

Z hlediska právních předpisů nelze sjednat nájemní smlouvu, neboť uživatel je jedním z vlastníků, a je nutné, jeho vyšší nebo nižší rozsah užívání v porovnání s dalšími spoluvlastníky, vyrovnat.

Mezi spoluvlastníky dochází k uzavření dohody o způsobu užívání nemovitých věcí s ohledem na nemožnost sjednání nájemního vztahu se spoluvlastníkem, v lepším případě v písemné formě, s ohledem na převažující příbuzenské vztahy v rámci spoluvlastnictví často i jen v ústní formě.

Řešená otázka

Jakým způsobem zdanit příjem spoluvlastníka plynoucí z dohody o způsobu a rozsahu užívání nemovitostí ve spoluvlastnictví, který má povahu nájemního, i když není příjmem na základě nájemní smlouvy? Jedná se o příjem dle § 9 ZDP, i když se nejedná vysloveně o nájem, ale o příjem obdobný? Nebo se jedná o ostatní příjem dle § 10 ZDP, ačkoli je to nelogické a rovněž nevýhodné pro nemožnost uplatnění paušálu a odpisů?

Relevantní právní úprava

§§ 9, 10 ZDP, Pokyn GFŘ-D-22

Analýza

ZDP ani pokyn GFŘ-D-22 výslovně neřeší zdanění kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky. Tato problematika nebyla řešena ani v předešlém pokynu GFŘ-D-6, v pokynech Ministerstva financí D 300, D 190 a D 132. Řešení této problematiky jsme nenalezli v dostupné literatuře, ani v důvodových zprávách k ZDP a jeho novelám.

Příjem z pronájmu nemovitosti (zdaňovaný dle § 9 ZDP) je svoji podstatou bližší kompenzací za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků než případy vyjmenované v § 10 odst. 1 ZDP a pokynu GŘ-D-22 zejména svojí pravidelností a stejnou povahou výdajů na dosažení příjmu, tj. výdajů na údržbu nemovitosti.

Mezeru v zákoně lze zaplnit podle charakteru buď pomocí teleologické redukce, nebo pomocí analogie (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 As 7/2008 – 116). Teleologická redukce spočívá v odepření aplikace daného ustanovení na případy, na které sice dopadá jeho dikce, avšak nikoli smysl a účel (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2007, sp. zn. I. ÚS 318/06). Analogii lze připustit „pouze v případě, že se nedostane do rozporu s jasnou a jednoznačně vyjádřenou vůlí zákonodárce, neboť tím by soud narušil princip dělby moci“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 6 Ads 99/2013 - 18). Jak vyplývá ze shora uvedeného, neexistuje jasná a jednoznačná vůle zákonodárce danit příjem kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků dle § 10 ZDP, a proto lze k analogii přistoupit.

Ustanovení § 10 ZDP sice dopadá dle svého textu na veškeré ostatní případy příjmů, povaha kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků je však obdobná povaze příjmu z nájemního vztahu, a proto by měla být zdaňována stejným způsobem, tedy dle § 9 ZDP.

Analogii legis lze použít za účelem vyplnění mezer v právní úpravě za předpokladu, že je to ve prospěch ochrany práv účastníků řízení (blíže k této otázce viz nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/04, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 As 25/2005 - 70).

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010 – 180 „daňovou účinnost fakticky vynaloženého nákladu, jakož i zdanitelnost dosažených příjmů, nelze opírat o soukromoprávní hodnocení platnosti smlouvy. Za příjmy z pronájmu nebytových prostor podle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 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.“ Dle tohoto judikátu tedy není pro zdanitelnost dosažených příjmů podstatná ani platně uzavřená nájemní smlouva, ale to, že příjem byl obdržen jako protihodnota za užívání nemovitosti, obdobně jako tomu je v případě peněžité kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti jedním ze spoluvlastníků.

Zatímco cílem správy daní podle zákona o správě daní a poplatků bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální. Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav; namísto dosud uplatňované zásady formální pravdy v daňovém řízení se prosazuje zásada materiální pravdy. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 13.12.2013, č.j. 5 Afs 65/2012 – 34)

V praxi se proto přikláníme k tomu, že se jedná o příjem dle § 9 ZDP, a to s ohledem na **podstatu tohoto vztahu** (zásada materiální pravdy).

Závěr

S ohledem na výše uvedené argumenty i stávající judikaturu, navrhuje za účelem sjednocení postupu v dané problematice, aby byla peněžní i nepeněžní kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitostí jeho podílovými spoluvlastníky daněna jako příjem dle § 9 ZDP, neboť se z podstaty věci jedná o stejný druh příjmů jako je příjem z nájmu.

Návrh na opatření

Vzhledem k tomu, že se jedná o letitý problém a v praxi je možné se s ním často setkat, přičemž možnost uplatnění paušálních výdajů a především pak odpisů má zásadní dopad na výši základu daně, navrhuje, aby byl příspěvek projednán na Koordinačním výboru a přijaté závěry byly obvyklým způsobem publikovány.

Stanovisko GFR:

Dle ustanovení § 2202 zákona č. 89/2012, občanského zákoníku (dále jen „OZ“), je možné pronajmout věc nemovitou nebo jen její část. Předmět nájmu však musí být ve smlouvě individuálně určen, tedy specifikován tak, aby nebyl zaměnitelný s jinou věcí (viz Jiří ŠVESTKA, Jan DVOŘÁK, Josef FIALA aj. Občanský zákoník. Komentář. Svazek V; Wolters Kluwer, Praha, 2014; str. 1066). Pokud by se měla předmětem nájmu stát jen část věci, musela by být ve smlouvě taktéž přesně vymezena.

Podle ustanovení § 1115 odst. 1 OZ náleží spoluvlastníkům vlastnické právo k věci společně. Nedochozí tak k dělení věci samotné, ale jde o tzv. dělení ideální. To znamená, že žádnému ze spoluvlastníků nenáleží výhradní právo k žádné konkrétní části věci (viz § 1117 OZ).

Dle rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 26 Cdo 26/2009 ze dne 19. ledna 2010 spoluvlastnický podíl vyjadřuje rozsah, v jakém jednotliví spoluvlastníci vykonávají a nesou jinak shodná práva a povinnosti, která pro ně vyplývají z vlastnictví společné věci jako celku. U podílových spoluvlastníků jde tedy o tzv. ideální podíl na společné věci, nikoli o reálné vymezení vztahující se k určité části společné věci. Číselné vyjádření výše spoluvlastnického podílu neznámá, že by byl spoluvlastník výlučně vlastníkem určité hmotné části společné věci, třebaže by svou velikostí odpovídala výši jeho spoluvlastnického podílu.

Lze tak shrnout, že jelikož nelze reálně (fyzikálně) vymezit ideální spoluvlastnický podíl, není možné jej ani pronajmout.

Dle ustanovení § 2201 OZ se nájemní smlouvou pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné. Z toho také plyne, že předmětem nájemní smlouvy je užívání cizí věci. Vlastník (spoluvlastník) tedy nemůže věc pronajmout jinému vlastníku (spoluvlastníku), jelikož nejde o věc cizí, ale vlastní.

Z výše uvedeného vyplývá, že o nerovnoměrném užívání nemovité věci mohou podíloví spoluvlastníci uzavřít dohodu o užívání společné věci, kdy si spoluvlastníci mohou upravit i vzájemné kompenzace, ale tyto kompenzace nebudou nájmem.

Vzhledem k tomu, že ustanovení § 9 ZDP se týká pouze příjmů z nájmu nikoliv kompenzace za omezení spoluvlastnického práva, nezbývá, než předmětné kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovité věci podílovými spoluvlastníky zdaňovat podle § 10 ZDP.

Na této skutečnosti nic nemění ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2011, sp. zn. 9 Afs 81/2010 – 180, neboť tento řeší situaci, kdy bylo možno nájemní smlouvu uzavřít, její absolutní neplatnost však byla způsobena pochybením.

Navržený postup daňovými poradci by bylo možno akceptovat pouze v případě, kdy by kromě ustanovení § 9 ZDP již neexistovala žádná další možnost, kam daný příjem zařadit. Zákon o daních z příjmů však na takovou situaci pamatuje, a to v rámci ustanovení § 10 ZDP.