

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**  
**Právnická fakulta**

## **RIGORÓZNÍ PRÁCE**

**Prodej a koupě nemovitostí mezi fyzickými osobami  
z pohledu zákona o daních z příjmů**

**Konzultant: Prof. JUDr. Marie Karlíková, CSc.**  
**Zpracovatel: Mgr. Marcela Aimová**

**Leden 2009**

Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracovala samostatně a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Marcela Aimová



## OBSAH

1. Úvod	3
2. Daň z příjmů	7
3. Fyzické osoby jako poplatníci daně z příjmů při prodeji nemovitosti	11
4. Nemovitost a předmět daně z příjmů	14
5. Osvobození od daně z příjmů při převodu nemovitosti	18
6. Prodej nemovitosti ve specifických případech	39
7. Základ daně a daňová ztráta	55
8. Daňová povinnost a její vybrání	101
9. Srovnání poskytovaných daňových úlev v zahraničí	112
10. Závěr	127
11. Literatura a jiné prameny	128
12. Přílohy	130

## 1. ÚVOD

V roce 2008 probíhalo připomínkové řízení k návrhu věcného záměru nového zákona o daních z příjmů (dále „věcný záměr“), který zpracovalo Ministerstvo financí. Tento věcný záměr byl zároveň zveřejněn na webových stránkách Ministerstva financí a jejich prostřednictvím byla také široká veřejnost vyzvána k veřejné diskusi nad připravovanými změnami v oblasti zdaňování příjmů. Na základě vypracovaného věcného záměru, do jehož obsahu se promítly i závěry připomínkového řízení, probíhá od ledna roku 2009 příprava paragrafového znění nového zákona o daních z příjmů, a to i přesto, že tento věcný záměr byl v polovině ledna z politických a legislativně technických důvodů z projednávání ministrem financí stažen. Jedním z cílů probíhajícího legislativního procesu by mělo být také dosažení zjednodušení nového zákona.

Věcný záměr obsahuje mimo jiné i novou úpravu zdaňování příjmů z prodeje nemovitostí (včetně bytů a nebytových prostor), která obsahuje nejen změny v oblasti osvobození od daně (stávající § 4 zákona o daních z příjmů<sup>1</sup>), ale zároveň mění i pohled na způsob stanovení dílčího základu daně z prodeje nemovitostí.

Podle věcného záměru budou nově od daňové povinnosti při splnění zákonných podmínek osvobozeny příjmy nesoucí znaky veřejného zájmu. Takovýmto veřejným zájmem je i oblast bydlení. Příjmy z prodeje nemovitého majetku (a obdobně i členského práva k bytovému družstvu) budou nově osvobozeny pouze v případech prodeje majetku v souvislosti s bydlením poplatníka. Příjmy z prodeje všech ostatních nemovitostí budou podléhat zdanění, přitom však zpracovaný věcný záměr nepředpokládá promítnutí inflace (ta představuje dlouhodobější nepřetržitý růst cenové hladiny<sup>2</sup>), do daňových výdajů poplatníka. Preferována bude zásada nižší sazby daně ze širokého daňového základu<sup>3</sup>. Čím déle tedy bude poplatník nemovitost vlastnit, tím větší příjem „z inflace“ bude zdaňovat.

U fyzických osob prodávajících nemovitosti budou zdanitelné příjmy z těchto prodejů zahrnuty buďto do kategorie příjmů z ekonomické činnosti (stávající § 7 zákona o daních z příjmů) nebo se bude jednat o tzv. ostatní příjmy (stávající § 10 zákona o daních z příjmů).

<sup>1</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>2</sup> Revenda, Z. Centrální bankovníctví, str. 350. 2. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2001

<sup>3</sup> Ministerstvo financí (www.mfcr.cz), Věcný záměr zákona o daních z příjmů, str. 19

Ekonomickou činností bude soustavná činnost vykonávaná za účelem dosažení zisku provozovaná podle oprávnění nebo povolení vydaného podle zvláštního právního předpisu a jiné činnosti podle rozhodnutí poplatníka.<sup>4</sup> Poplatník se tedy bude moci libovolně rozhodnout, zda příjmy z prodeje nemovitosti zahrne do příjmů z ekonomické činnosti, nebo do příjmů ostatních. Ostatní příjmy budou do zákonem stanoveného limitu v souhrnné výši od daně z příjmů osvobozeny.

Podle věcného záměru by měla být při stanovení daňového základu poplatníka aplikována zásada přiměřenosti výdajů ve vztahu k očekávaným příjmům<sup>5</sup>. Ani v případě zdanění příjmů z prodeje nemovitostí však není zřejmý způsob aplikace této zásady, jejíž uplatňování odporuje požadavku na předvídatelnost veřejného práva.

Nový zákon o daních z příjmů bude koncipován na tzv. principu „abstraktnosti“. To znamená, že v novém zákoně bude výslovně vymezen smysl a účel zákona (ratio legis), což umožní obecněji formulovat některá další ustanovení<sup>6</sup>. Stanovení skutečného obsahu ustanovení nového zákona, který bude založen na neúplnosti psaného práva, tedy bude v mnoha případech záviset na výkladech soudu, neboť Iustitia nemini neganda. Důsledkem tohoto dotváření práva je skutečnost, že právo, které se aplikuje, se de facto liší od práva, které je vyjádřeno slovy právního předpisu.<sup>7</sup> Tento princip obsažený ve věcném záměru zákona je však v naprostém rozporu s charakterem veřejného práva, které by již z důvodu udržení vnitřního míru ve společnosti a zásady právní jistoty mělo obsahovat precizní formulace a bude i v mnoha případech narážet na zásadu judikovanou jak Ústavním soudem, tak i Nejvyšším správním soudem, která stanoví, že správce daně postupuje v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Obzvláště pak při stanovení daňové povinnosti daňovým subjektům je nutné, aby soudce vycházel z textu zákona a pouze ve vyhraněných případech přistoupil k jeho výkladu.

Přítom nalézání práva v praxi vyvolává spoustu problémů. Postup, kdy soud nerozhoduje ve stejné věci stejným způsobem není v naší soudní praxi zdaleka ojedinělý. Příkladem z poslední doby, který se

<sup>4</sup> Ministerstvo financí (www.mfcr.cz), Věcný záměr zákona o daních z příjmů, str. 19

<sup>5</sup> Ministerstvo financí (www.mfcr.cz), Věcný záměr zákona o daních z příjmů, str. 15

<sup>6</sup> Ministerstvo financí (www.mfcr.cz), Věcný záměr zákona o daních z příjmů, str. 8

<sup>7</sup> Knapp, V. Teorie práva, str. 33. První vydání. Praha: C. H. Beck, 1995

zprostředkovaně dotýká i stanovení daňové povinnosti daňovému subjektu, který při koupi nemovitosti nemá dostatek finančních prostředků a tyto získá prostřednictvím půjčky, jsou níže uvedené judikáty Nejvyššího soudu.

Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. čj. 32 Cdo 922/2007<sup>8</sup> obsahuje tento právní názor: „Zatímco ze smlouvy o úvěru vzniká věřiteli povinnost rezervovat a na žádost dlužníka poskytnout v jeho prospěch peněžní prostředky do sjednané výše a dlužníkovi vzniká právo (nikoliv povinnost) úvěr čerpat a povinnost poskytnuté prostředky vrátit a zaplatit úroky, pak smlouvou o půjčce přenechává věřitel dlužníkovi peníze nebo jiné druhově určené věci a dlužník se zavazuje ve sjednané době peníze nebo jiné druhově určené věci vrátit. Ze smlouvy o úvěru lze plnit ve prospěch dlužníka i třetím osobám (např. úhradou faktur jeho dodavatelům), avšak smlouvou o půjčce lze přenechat peníze pouze dlužníkovi (popřípadě jeho zástupci). Smlouva o půjčce vznikne na rozdíl od smlouvy o úvěru až plněním věřitele. Předmětem smlouvy o úvěru jsou peněžní prostředky, je možno je poskytnout i převodem z účtu na účet, avšak na základě smlouvy o půjčce, věřitel přenechává dlužníkovi peníze, jako věci určené podle druhu, a tudíž přenechává pouze bankovky a mince (srov. Názor Jany Marčanové, katedra práva Vysoké školy ekonomické Praha, článek „Úvěr nebo půjčku k podnikání?“, uveřejněný v časopise Obchodní právo č. 11/1994).

Naproti tomu rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Odo 350/2003<sup>9</sup> uvádí: „Pro smlouvu o půjčce je charakteristické, že věřitel přenechává dlužníkovi určité množství věcí druhově určených (zastupitelných) k volnému nakládání, případně ke spotřebování, a dlužník se zavazuje vrátit mu po určité době věci stejného druhu. Smlouva o půjčce má reálnou (nikoli jen konsensuální) povahu a vznik půjčky předpokládá nejen dohodu stran, ale i skutečné odevzdání předmětu půjčky, přičemž při peněžité půjčce může dojít k předání půjčené částky i bezhotovostním převodem na účet dlužníka (srov. Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M. a kol. Občanský zákoník. Komentář. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, str. 872).

<sup>8</sup> Nejvyšší soud sp. zn. 32 Cdo 922/2007 ze dne 24. 5. 2007. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>9</sup> Nejvyšší soud sp. zn. 29 Odo 350/2003 ze dne 24. 3. 2004. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

Jak vyplývá z výše uvedeného, je princip „abstraktnosti“ zákona o daních z příjmů přinejmenším předčasný a neodpovídá potřebám této společnosti.

Důležitou otázkou, kterou však věcný záměr vůbec neřeší, o níž je však třeba se zmínit, je i způsob koncipování přechodných ustanovení nového zákona o daních z příjmů z hlediska retroaktivity navrhovaných změn (zejména vzhledem k osvobození od daně, na které vznikl nárok podle dosavadních právních předpisů).

Příkladem zcela nesprávného pojetí této problematiky je jiný daňový zákon, a to zákon č. 1/2009 Sb.<sup>10</sup>, kterým došlo ke změnám při poskytování osvobození u daně z nemovitostí.

Podle dosavadní právní úpravy byly od daně z nemovitostí osvobozeny nové stavby obytných domů ve vlastnictví fyzických osob nebo byty ve vlastnictví fyzických osob v nových stavebních obytných domů, které slouží k trvalému bydlení vlastníků nebo jejich osob blízkých na dobu 15 let, a na dobu 5 let stavby, kde byly provedeny stavební úpravy spočívající ve snížení tepelné náročnosti.

V rámci přechodných ustanovení zákona č. 1/2009 Sb. bylo tedy nezbytné ponechat osvobození od daně, na které vznikl nárok podle dosavadních předpisů (tedy před nabytím účinnosti navržené novely), v nezměněném rozsahu.

Zákonem stanovené zrušení osvobození před uplynutím těchto lhůt znamená protiústavní zásah do nabytých práv, a to i vzhledem k judikátům Ústavního soudu, v nichž tento jednoznačně zastává názor právní jistoty a ochrany již nabytých práv vyplývající z pojmu demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky /dále „Ústava“/).

Zákon o dani příjmů fyzických osob by měl být v rámci deklarovaného zjednodušení samostatnou normou, kde by při zachování právní jistoty daňových subjektů daňové zatížení fyzických osob mělo být vzájemně srovnatelné, neboť *Iustitia Regnorum Fundamenta*.

Účelem této práce je gramatickým, historickým a logickým výkladem přiblížit problematiku prodeje a koupě nemovitostí mezi fyzickými osobami obsaženou v zákoně o daních z příjmů a zároveň i poukázat na chybný přístup k této problematice, který je obsažen ve věcném záměru nového zákona o daních z příjmů.

<sup>10</sup> Zákon č. 1/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

## 2. DAŇ Z PŘÍJMŮ

Problematiku zdanění příjmů při úplatném převodu (prodeji a nákupu) nemovitostí mezi fyzickými osobami upravuje zákon o daních z příjmů. Tato základní norma upravující oblast zdaňování příjmů fyzických osob je účinná od 1. 1. 1993 v rámci zavedení nové daňové soustavy.

Zákon o daních z příjmů pojem „nemovitost“ sám neupravuje, nýbrž vychází z definice obsažené ve zvláštních zákonech. Nemovitostmi jsou podle ustanovení § 119 občanského zákoníku<sup>12</sup> pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem a podle § 3 odst. 2 zákona o vlastnictví bytů<sup>13</sup> se právní vztahy k jednotkám řídí, pokud tento zákon nestanoví jinak, ustanoveními občanského zákoníku a dalších právních předpisů, které se týkají nemovitostí (dále „nemovitosti“).

Stávající pojetí zdaňování příjmů bylo vypracováno v letech 1991 a 1992 původně jako federální zákon, který v návaznosti na zánik České a Slovenské Federativní Republiky k 31. 12. 1992 byl k 1. 1. 1993 transponován do podoby národních zákonných norem.<sup>14</sup>

Z historického pohledu daň z příjmů fyzických osob nahradila od roku 1993 daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti i daň z příjmů obyvatelstva a daň zemědělskou. Celková daňová povinnost fyzických osob závisí na úhrnu jejich celoročního příjmu; zavedením této daně tak došlo k tomu, že veškeré příjmy fyzických osob již nejsou zdaňovány podle druhu příjmů různými daněmi, nýbrž jednou daní z příjmů, které podléhají veškeré příjmy občana, a celková daňová povinnost závisí na úhrnu celoročního příjmu.<sup>15</sup>

S výše uvedeným textem je ovšem třeba polemizovat, neboť zákon o daních z příjmů sice s účinností od 1. 1. 1993 ruší zákon o zemědělské dani<sup>16</sup>, avšak jeho ustanovení vztahující se k dani z příjmů občanů ze zemědělské výroby (tj. zejména jeho čtvrtá část), byla zrušena již zákonem o dani z příjmů obyvatelstva<sup>17</sup>, tedy s účinností od 1. 1. 1991.

K 1. lednu 1994 došlo v České republice k novelám prakticky všech daňových zákonů, které tvoří českou soustavu daní. Celková filosofie

<sup>12</sup> Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

<sup>13</sup> Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony („zákon o vlastnictví bytů“), ve znění pozdějších předpisů

<sup>14</sup> Ministerstvo financí (www.mfcr.cz), Věcný záměr zákona o daních z příjmů, str. 2

<sup>15</sup> Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem, str. 18. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005

<sup>16</sup> Zákon č. 172/1988 Sb., o zemědělské dani, ve znění pozdějších předpisů

<sup>17</sup> Zákon č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, ve znění zákona č. 578/1991 Sb.



daňových změn vychází z koncepce postupného přesouvání daňového břemene z oblasti přímých daní na daně nepřímé.<sup>17</sup> Tento trend novelizací pak dále pokračoval, v případě zákona o daních z příjmů byl tento zákon předmětem celkem 94 novel a dále nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 3/2000 Sb.

Zákon o daních z příjmů spadá svým charakterem a obsahem do odvětví práva finančního (to tvoří souhrn právních norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a používání peněžní masy a jejích částí<sup>18</sup>) a oboru práva veřejného (ius publicum). Tomu odpovídá i struktura právních norem, neboť normy veřejného práva jsou svou strukturou nepodmíněné, tj. chybí zde přední (podmiňující) část právní normy, tzv. hypotéza. (Právní normy jsou buď nepodmíněné /tak tomu je především ve veřejném právu/, nebo podmíněné /tak tomu je především v právu soukromém/<sup>19</sup>). Sankci za porušení povinnosti daňovým subjektem, to je za neodvedení daně nebo její odvedení v nesprávné (nižší) výši, pak zákon o daních z příjmů vůbec neobsahuje, nýbrž je stanovena zvláštním zákonem<sup>20</sup>.

Zákon o daních z příjmů obsahuje vedle hmotněprávních norem také normy práva procesního, které pro účely daňového řízení v obecné rovině upravuje zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Přitom v souladu s ustanovením § 97 platí, že ustanovení zákona o správě daní se použijí tam, kde zvláštní daňový zákon nestanoví jinak. Mezi zákonem o daních z příjmů a zákonem o správě daní tedy platí zásada lex specialis derogat generali.

Základní meze pro uplatňování zákona o daních z příjmů stanoví Ústava a zákon č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“). Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Podle čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 3 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Kromě toho je nutno dbát i mezi vyplývajícími z ústavně zajištěné nedotknutelnosti vlastnictví.

<sup>17</sup> Bakeš, M. K novelám daňových zákonů v ČR. Všehrad, 1994, č. 1, str. 24. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>18</sup> Bakeš M. a kol. Finanční právo, str. 12. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006

<sup>19</sup> Knapp, V. Teorie práva, str. 57. První vydání. Praha: C. H. Beck, 1995

<sup>20</sup> Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon o daních z příjmů obsahuje šest částí, z nichž první část upravuje problematiku daně z příjmů fyzických osob, druhá část problematiku daně z příjmů právnických osob, třetí část obsahuje ustanovení společná jak pro fyzické, tak i pro právnické osoby, čtvrtá část obsahuje zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů, pátá část obsahuje v § 39 a § 39a zmocnění Ministerstva financí a vlády ČR k provedení opatření ve zvláštních zákonem o daních z příjmů předvídaných případech a konečně šestá část obsahuje přechodná a závěrečná ustanovení zákona. Součástí zákona jsou i 3 přílohy, jejichž obsahem je třídění hmotného majetku do odpisových skupin, postup při přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci z hlediska daně z příjmů fyzických osob a postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z hlediska daně z příjmů fyzických osob.

#### Z judikatury:

► V právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004 sp. zn. Sst 2/2003 in 215/2004 Sb. NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem. Pravidlo in dubio pro libertate je vyjadřováno uplatňováním různých maxim ve všech oblastech veřejného práva. Má např. podobu pravidla in dubio mitius nebo pravidla in dubio pro reo.<sup>22</sup>

► Občanskoprávní zásada smluvní autonomie stran nemůže být platným důvodem pro nerespektování zásad daňového, tedy veřejného práva, které chrání specifické právo státu vyměřovat a vybírat daně. Smluvní autonomii je nutno chápat v kontextu celého právního řádu, a nikoli izolovaně, nesystémově.<sup>23</sup>

<sup>22</sup> Ústavní soud sp. zn. III. ÚS 109/07 ze dne 29. 11. 2007. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>23</sup> Ústavní soud sp. zn. II. ÚS 310/98 ze dne 19. 12. 2000. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

► Princip zákazu dvojího zdanění je třeba respektovat nejen v případě, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, ale i v případě, kdy lze na základě formálního výkladu příslušných ustanovení zdanit jeden a tentýž příjem u jednoho a téhož daňového subjektu dvakrát.<sup>24</sup>

► Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Rozsah a obsah podmínek pro stanovení daní je možno definovat jen zákonem; přitom je třeba zachovat požadavek přesnosti právní normy, právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. 9 Afs 16/2007-87 ze dne 26. 4. 2007

<sup>25</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. 5 Afs 151/2004-73 ze dne 28. 7. 2005

### 3. FYZICKÉ OSOBY JAKO POPLATNÍCI DANĚ Z PŘÍJMŮ PŘI PRODEJI NEMOVITOSTI

Daň z příjmů z prodeje nemovitostí hradí poplatník daně z příjmů. Poplatníkem je podle § 6 odst. 2 zákona o správě daní a § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů fyzická osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. V souvislosti s výše uvedeným textem zákona je tedy třeba si uvědomit, že poplatníkem daně z příjmů při prodeji nemovitostí je každá fyzická osoba, která má příjmy podléhající dani, a to bez ohledu na druh příjmu, její věk, občanství a bez ohledu na to, zda je či není zapsána v obchodním rejstříku<sup>26</sup>.

#### Daňoví rezidenti

Daňovým rezidentem je každá fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje, z čehož pak vyplývá pro tuto osobu v České republice tzv. neomezená daňová povinnost, tj. daňová povinnost jak z tuzemských, tak i ze zahraničních příjmů. Pokud tedy fyzická osoba, která je rezidentem, prodá nemovitost, která je umístěna mimo území České republiky, má i v tomto případě v České republice daňovou povinnost, pokud se nejedná např. o příjem od daně osvobozený nebo daňová povinnost nevznikla z jiného důvodu (např. poplatník prodal nemovitost se ztrátou<sup>27</sup>, poplatník není povinen v souladu s § 38g zákona o daních z příjmů podat daňové přiznání apod.).

Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu.

Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Definice bydliště pro účely stanovení rezidentství podle zákona o daních z příjmů je zcela svébytná a není shodná s definicí bydliště obsaženou v § 4 odst. 1 zákona o správě daní, kterým se rozumí místo trvalého pobytu.

Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt

<sup>26</sup> § 27 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

<sup>27</sup> § 5 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.).<sup>28</sup>

#### Z judikatury:

► Pobývání osoby na území České republiky podle § 2 odst. 4 daňového zákona však nepředstavuje formálně právní stav, nýbrž faktickou skutečnost, a proto není rozhodující, zda se taková osoba zdržuje na našem území v souladu či v rozporu s příslušnými právními předpisy, které upravují podmínky pobytu cizinců v České republice. K tomu, aby mohl subjekt náležet do okruhu poplatníků uvedených v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, tedy postačuje, že souvisle nebo v několika obdobích setrvává na našem území po dobu alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce.<sup>29</sup>

#### **Daňoví nerezidenti**

Poplatníci, kteří nemají v České republice bydliště, ani se zde obvykle nezdržují, nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, nikoliv tedy povinnost zdanit v České republice své celosvětové příjmy. Daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, mají dále i poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, a to i v případech, že se na území České republiky obvykle zdržují. Tito poplatníci se označují jako daňoví nerezidenti.

Pokud tedy fyzická osoba, která je daňovým nerezidentem, prodá nemovitost umístěnou na území České republiky, má v České republice daňovou povinnost, pokud se nejedná o příjem od daně osvobozený, případně příjem nepodléhá zdanění z jiného důvodu.

#### **Změna rezidentství**

Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice v průběhu zdaňovacího období (tím je u fyzických osob

<sup>28</sup> Pokyn Ministerstva financí č. D – 300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Finanční zpravodaj, 2006, č. 11-12, str. 356

<sup>29</sup> Krajský soud v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 29/2002 ze dne 25. 3. 2004. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

v souladu s ustanovením § 5 zákona o daních z příjmů kalendářní rok) v důsledku změny bydliště, posuzuje se statut poplatníka za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.<sup>30</sup>

Jak vyplývá z výše uvedeného, podle stanoviska Ministerstva financí změna bydliště vždy znamená změnu rezidentství, a to k datu změny bydliště. Podle mého názoru však tento výklad, podle kterého se statut poplatníka posuzuje za příslušné části roku samostatně, z ustanovení § 2 zákona o daních z příjmů nevyplývá a při výkladu zákona je tedy v tomto případě třeba postupovat podle § 37 zákona o daních z příjmů, který při aplikaci zákona upřednostňuje použití mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána.

#### **Daňový domicil**

Průkazným dokladem o daňovém rezidentství fyzické osoby je potvrzení o daňovém domicilu, který vydávají příslušné finanční úřady. Takovéto potvrzení příslušného daňového úřadu konkrétního státu svědčí o tom, že fyzická osoba je daňovým rezidentem tohoto státu. Předložením tohoto potvrzení v příslušném smluvním státě vzniká poplatníkovi nárok na uplatnění snížené sazby daně podle příslušné uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění či na aplikaci této smlouvy obecně. Pro potřeby českých rezidentů vydává Ministerstvo financí tiskopis „Potvrzení o daňovém domicilu“<sup>31</sup> a tiskopis „Potvrzení o daňovém domicilu pro účely článku 3 Směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru“<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Pokyn Ministerstva financí č. D – 300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Finanční zpravodaj, 2006, č. 11-12, str. 356

<sup>31</sup> Tiskopis č. MFin 25 5232

<sup>32</sup> Tiskopis č. MFin 25 5243

#### 4. NEMOVITOST A PŘEDMĚT DANĚ Z PŘÍJMŮ

Příjmy z prodeje nemovitostí jsou v souladu s ustanovením § 3 zákona o daních z příjmů předmětem daně a podléhají zdanění podle § 7 nebo § 10 tohoto zákona, tedy jako příjmy z podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jako tzv. ostatní (zbytkové) příjmy.

V některých zemích Evropské unie je však příjem z prodeje nemovitostí považován za kapitálový příjem (viz § 8 zákona o daních z příjmů). Tak je tomu např. na Kypru, v Irsku, ve Švédsku, Finsku, Estonsku a Rakousku. Obdobnou úpravu jako Česká republika má např. Bulharsko, Maďarsko či Slovensko.

#### Nepeněžní příjmy

Příjmy z prodeje nemovitostí jsou předmětem daně i v případě, kdy budou mít charakter nepeněžních příjmů. Podle § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů se příjmem rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou. Nepeněžní příjem se oceňuje podle zákona o oceňování majetku<sup>33</sup>, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak.

Při ocenění nemovitosti podle zákona o oceňování majetku se do její výše nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu (např. stav tísně prodávajícího nebo kupujícího), osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího (tj. rodinné nebo jiné osobní vztahy) ani vliv zvláštní obliby (pretium affectionis).

#### Příjmy nepodléhající dani

Zákon o daních z příjmů v § 3 odst. 4 stanoví, které příjmy nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a tudíž ani nepodléhají zdanění touto daní.

Podle § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů není darování nemovitosti předmětem daně z příjmů s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 (závislá činnost a funkční požitky) nebo § 7 (podnikání a jiná samostatná výdělečná činnost) zákona o daních z příjmů.

Postupovat podle tohoto ustanovení zákona však podle mého názoru může správce daně<sup>34</sup> pouze v případě, kdy nabyvatel v nemovitosti již podniká nebo provozuje jinou samostatnou výdělečnou činnost nebo

<sup>33</sup> Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů

<sup>34</sup> Zákon 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

nemovitost v době darování již slouží k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Pokud však například rodiče darují synovi nemovitost, ve které teprve následující měsíc syn zřídí samoobsluhu a začne podnikat, nelze příjem z darování nemovitosti v tomto případě podřadit pod předmět daně z příjmů.

Podle § 3 odst. 4 písm. f) zákona o daních z příjmů předmětem daně nejsou s účinností od 1. 1. 2008 také příjmy získané

1. darováním nemovitostí nebo ostatního majetku,
  2. převodem nemovitostí nebo ostatního majetku,
- mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele (poznámka pod čarou zde odkazuje na nařízení vlády č. 69/2005 Sb.).

Jak vyplývá již z výše citované poznámky pod čarou ustanovení § 3 odst. 4 písm. f) bylo přijato v souvislosti s nařízením vlády o stanovení podmínek pro poskytování dotace v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele<sup>35</sup>.

Podle Metodiky k provádění výše uvedeného nařízení vlády se dotace poskytuje fyzické osobě, která ukončí zemědělské podnikání a převede svůj zemědělský podnik na jinou osobu (fyzickou nebo právnickou) splňující stanovené podmínky. Žadatel musí mimo jiné doložit, že jeho zemědělský podnik byl převeden na nabyvatele, ukončil zemědělskou činnost a došlo k převodu zemědělské půdy užívané žadatelem na nabyvatele v evidenci půdy. Převod majetku na nabyvatele lze provést jak smlouvou kupní, tak i darovací (pouze v případě převodu na potomka v přímé linii).

Text výše citovaného ustanovení zákona není z legislativního hlediska zpracován bezchybně, neboť text bodu 1. je zároveň obsažen i v textu bodu 2. (převodem nemovitosti je vždy i darování nemovitosti).

Do konce roku 2007 byl příjem z poskytnuté dotace u příjemce předmětem zdanění v rámci § 10 zákona o daních z příjmů, přičemž výdaje paušální částkou z příjmů nebylo v tomto případě možno uplatnit, neboť se nejednalo o příjmy ze zemědělské výroby. V případě převodu majetku darováním byl tento příjem z hlediska nabyvatele posuzován jako příjem přijatý v souvislosti s podnikatelskou činností, tj. jako příjem podléhající zdanění daní z příjmů fyzických osob. Z těchto důvodů byla

---

<sup>35</sup> Nařízení vlády č. 69/2005 Sb., o stanovení podmínek pro poskytování dotace v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele, ve znění nařízení vlády č. 512/2006 a nařízení vlády č. 96/2008



zpravidla mezi převádějícím a nabyvatelem uzavírána kupní smlouva, kdy byl příjem z prodeje pozemků nezahrnutých v obchodním majetku od daně z příjmů u převádějíciho osvobozen při splnění časového testu pěti let mezi nabytím a prodejem (§ 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů), jako daňový výdaj nebo náklad (dále „výdaj“) při prodeji majetku mohl dále převodce uplatnit zůstatkovou cenu hmotného majetku a další výdaje podle zákona o daních z příjmů.

Pro zdaňovací období roku 2009 byl text tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů novelizován<sup>36</sup>. Předmětem daně z příjmů po provedené novele zákona nejsou příjmy získané převodem majetku od osoby blízké, která byla zemědělským podnikatelem (odkaz na nařízení vlády č. 69/2005 Sb.) a předčasně ukončila provozování zemědělské činnosti. Osvobození se tedy nadále vztahuje pouze na obdarovaného, který je osobou blízkou. Při uzavírání darovací smlouvy je však třeba mít na zřeteli, že podle ustanovení § 27 písm. ch) zákona o daních z příjmů nelze s účinností od 1. 1. 2008 odpisovat hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno.

Vzhledem k tomu, že na rozdíl od předchozí právní úpravy odkaz na nařízení vlády č. 69/2005 Sb. je v novelizovaném textu umístěn již za slovy „zemědělským podnikatelem“ bude zřejmě slovo „předčasně“ nutno při stanovení daňové povinnosti za zdaňovacím období roku 2009 chápat širěji, než tomu bylo v předchozím zdaňovacím období (a to i za situace, kdy poznámka pod čarou nemá normativní charakter).

#### Z judikatury:

- ▶ Z daňového hlediska je podstatné, zda k převodu nemovitostí respektive jejich podílu, došlo úplatně či bezúplatně.<sup>37</sup>
- ▶ Z okolností týkajících se úkonu darování vyplynul úmysl dárce darovat předmětnou věc obdarované pro soukromé účely, tomuto úmyslu pak dle názoru soudu napovídá i formulace obsahu darovací smlouvy, zejména identifikace obdarované jejím rodným číslem. Není sporu o tom, že obdarovaná následující den po přijetí daru vložila darovaný osobní automobil do svého obchodního majetku. Dar jako právní úkon je nutno vykládat ve smyslu ust. § 34 a násl. občanského zákoníku jako projev vůle směřující ke vzniku, změně nebo zániku těch práv nebo povinností, které právní předpisy s takovým projevem spojují,

<sup>36</sup> Zákon č. 2/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

<sup>37</sup> Městský soud v Praze sp. zn. 28 Ca 251/2000 ze dne 21. 8. 2002. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

přičemž právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat podle jejich jazykového vyjádření a zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil. Rozhodná je pak vůle účastníků v době, kdy je úkon učiněn, tj. v tomto případě v okamžiku uzavření smlouvy, která nesmí být v rozporu s tím, co plyne z jazykového vyjádření úkonu. Z tohoto pohledu se totiž nejví jako rozhodné, v jakém časovém rozmezí po přijetí daru došlo k následnému vkladu darované věci do obchodního majetku.<sup>38</sup>

► V poznámce pod čarou je pak učiněn odkaz na zákon č. 531/1990 Sb. Tvrzení žalobce lze přisvědčit potud, že z výše citovaného ustanovení nevyplývá, které orgány jsou k ukládání těchto pokut povolány; nelze přitom akceptovat ani odkaz na poznámku pod čarou, neboť tato není součástí zákona.<sup>39</sup>

► V § 12 odst. 1 zákona o správě daní ovšem je o protokolu o ústním jednání v daňovém řízení výslovně uvedeno, že je veřejnou listinou, přičemž v poznámce pod čarou č. 8 k tomuto ustanovení se odkazuje na § 134 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů. Z uvedených zmínek o veřejné listině v daňovém řádu, zejména pak z odkazu v poznámce pod čarou - který, třebaže nemá normativní povahu, je zpravidla významnou pomůckou při výkladu právního předpisu - nelze než usoudit, že zákonodárce měl v úmyslu pojmu veřejné listiny ve smyslu daňového řádu dát stejný význam, jaký je mu dán již dlouhou dobu v základním procesním předpisu občanského soudního řízení, občanském soudním řádu.<sup>40</sup>

<sup>38</sup> Krajský soud v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 175/2004-36 ze dne 29. 3. 2005 . COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>39</sup> Krajský soud v Brně sp. zn. 29 Ca 358/97 ze dne 18. 8. 1998. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>40</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. 7 Afs 39/2005-53 ze dne 27. 9. 2006

## 5. OSVOBOZENÍ OD DANĚ Z PŘÍJMŮ PŘI PŘEVODU NEMOVITOSTI

Zákon o daních z příjmů taxativně vyjmenovává (zejména v § 4) celou řadu příjmů od daně osvobozených. Jedná se o osvobození, které lze v případě příjmů z prodeje nemovitostí definovat při splnění zákonem stanovených podmínek jako úplné.<sup>41</sup> Osvobození příjmů od daně v řadě případů řeší i daňovou podporu v oblasti vládních priorit. Takovouto prioritou je a i vždy byla oblast bydlení.

Potřeba bydlet patří mezi základní lidské potřeby, které se řadí hned za výživou. Právo na byt je zakotveno ve Všeobecné deklaraci lidských práv. Právo na přiměřené bydlení je celosvětově uznávané a je povinností národních vlád je pro své občany uspokojit.<sup>42</sup>

Zákon v § 4 písmenech a), b), c), r) a w) v podstatě osvobozuje od daně příjmy dosažené prodejem majetku a práv po uplynutí určité doby od jejich nabytí a vychází z presumpce, že v těchto případech nejde o pořízení a následný prodej s cílem dosažení zisku.<sup>43</sup>

Osvobozením od daně v závislosti na tzv. časovém testu zákon o daních z příjmů dosud řešil i otázku inflace, neboť právě vzhledem k výši inflace v předchozích letech v České republice prodejní cena nemovitostí zpravidla převyšuje cenu, za kterou prodávající nemovitost nabyt (u nemovitostí nabytých před rokem 1989 deseti i vícenásobně).

Čas neboli uplynutí určité doby je důležitou právní skutečností, se kterou právní řád spojuje často významné právní následky. Časové určení představují všechny lhůty, ať již jsou stanoveny zákonem, anebo vyplývají ze smluv či z jednostranných právních úkonů. Jestliže je čas významnou právní skutečností, musí být stanovena též pravidla pro počítání času.<sup>44</sup> Pravidla pro počítání času pro účely výpočtu časového testu pro osvobození od daně z příjmů při prodeji nemovitostí jsou stanovena občanským zákoníkem.

### Nabytí nemovitosti

Aby mohla fyzická osoba nemovitost prodat, a následně pak být např. od daně osvobozena, musí ji nejprve nabýt, vlastnit.

<sup>41</sup> Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR 2008, str. 15. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008

<sup>42</sup> Peková, J., Pílný, J., Jetmar, M. Veřejná správa a finance veřejného sektoru, str. 521. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: ASPI, 2008

<sup>43</sup> Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem, str. 41. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005

<sup>44</sup> Madar, Z. a kol. Slovník českého práva, str. 156. 1. vydání. Praha: Linde, 1995

Pojem vlastnictví patří k těm, které jsou intuitivně jasné, vědecky však těžko definovatelné. Od římských časů bylo nejobvyklejší analytické chápání vlastnického práva jako souboru dílčích práv - oprávnění věc držet (*ius possidendi*), věc užívat (*ius utendi*), požívat tj. brát z ní plody a jiné užitky (*ius fruendi*) a zejména nakládat s ní (*ius disponendi*), jehož nejvýznamnější složkou je oprávnění věc úplatně či bezúplatně zcizit (*ius alienandi*) a tak ji převést (transformovat) na jinou osobu.<sup>45</sup>

K nabytí nemovitostí dochází dnem převodu nebo přechodu vlastnických práv k nemovitostem (§ 132, 133 a 460 občanského zákoníku).

Podle § 133 občanského zákoníku převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zákona o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem<sup>46</sup>, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Dnem vkladu nemovitosti do katastru nemovitostí podle zákona o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem se nabývá např. vlastnické právo k nemovitosti nabyté koupí nebo darem. Návrh na vklad vlastnického práva, jehož součástí je (např. kupní) smlouva, se doručuje místně příslušnému katastrálnímu úřadu. Právní účinky vkladu vznikají na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu. Pokud tedy katastrální úřad neshledá pochybení, provede vklad vlastnického práva a provedení vkladu vyznačí na smlouvě tzv. doložkou. V tomto případě nastanou právní účinky vkladu zpětně k datu doručení návrhu katastrálnímu úřadu. Rozhodujícím pro nabytí nemovitosti tedy není den, kdy byla uzavřena kupní smlouva nebo sepsána smlouva darovací anebo nemovitost kupující stranou zaplacená.

Správci daně (ale i někteří daňoví poradci) obvykle zastávají názor, že rozdělením pozemku na více jeho částí se pětiletá lhůta počítá nově a doba vlastnictví původního pozemku se do časového testu nezapočítává.<sup>47</sup> Podle mého názoru však tento názor nemá zákonnou oporu,

<sup>45</sup> Knapp, V., Knappová, M., Švestka, J., Dvořák J., Macková A., Mikeš J., Radvanová S. Občanské právo hmotné, sv. I., str. 202, 203. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Codex Bohemia, 1997

<sup>46</sup> Zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů

<sup>47</sup> Fiala, J., Skála, M. Vliv dělení pozemků na podmínky pro osvobození od daně z příjmů. Daňový expert, 2006, č. 1, str. 19. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

neboť u všech pozemků zůstává i po rozdělení vlastnické právo zachováno, a to vzhledem k ustanovení § 133 občanského zákoníku. Podle tohoto ustanovení se vlastnictví k nemovitosti nabývá vkladem do katastru nemovitostí. Při rozdělení parcely na základě geometrického plánu se však tento plán do katastru nemovitostí zapíše pouze tzv. záznamem. Tomuto názoru odpovídá i názor Nejvyššího správního soudu (viz níže v části „judikatura“).

Jedná-li se o nemovitost zděděnou, nabývá se dědictví (a tedy i vlastnictví k nemovitosti) smrtí zůstavitele (§ 460 občanského zákoníku). U nemovitostí nabytých rozhodnutím státního orgánu se vlastnictví nabývá dnem v něm určeném a není-li tento den určen, dnem právní moci rozhodnutí.

Vlastnictví jednotky podle zákona o vlastnictví bytů spojené se spoluvlastnickým podílem na společných částech domu (dále "vlastnictví jednotky") vzniká vkladem prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí nebo výstavbou jednotky provedenou na základě smlouvy o výstavbě.

K nabytí nemovitosti může dojít také rozšířením nebo vypořádáním společného jmění manželů nebo vypořádáním mezi podílovými spoluvlastníky (§ 141 a 142, § 143a, § 149 a 150 občanského zákoníku, § 5 odst. 2 zákona o vlastnictví bytů).

Zvláštní způsob nabývání vlastnictví k nemovitostem stanoví občanský zákoník pro účastníky sdružení bez právní subjektivity (§ 829 a násl. občanského zákoníku). Podle § 834 občanského zákoníku se majetek získaný při výkonu společné činnosti stává spoluvlastnictvím všech účastníků sdružení. Účastník sdružení se tedy stává spoluvlastníkem nemovitosti nabyté za trvání sdružení ze zákona. Katastrální úřady při nabytí nemovitosti účastníky sdružení vyznačují v katastru nemovitostí jako vlastníka toho účastníka sdružení, který je jako nabyvatel uveden na kupní smlouvě. Ostatním účastníkům sdružení, jimž spoluvlastnictví k nemovitosti vzniklo ze zákona, je jejich spoluvlastnictví zapsáno záznamem na listu vlastnictví, a to na základě předložení písemné smlouvy o sdružení, příp. jiného dokladu, z něhož vyplývá, že nemovitost je ve spoluvlastnictví všech účastníků sdružení (§ 7 odst. 1 zákona o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem).

### Z judikatury:

- ▶ Případy, kdy k nabytí vlastnického práva (případně jiných věcných práv) k nemovitostem je třeba rozhodnutí katastrálního úřadu o vkladu, nespádají svou povahou pod právní režim ustanovení § 47 občanského zákoníku. V případech, kdy se rozhoduje o vkladu vlastnického či jiného věcného práva k nemovitosti do katastru nemovitostí, jde o založení věcněprávních - translačních účinků smlouvy, nikoliv o její závazkověprávní (obligačněprávní) účinky. Samou smlouvou (první fáze - právní důvod neboli titulus) vlastnické či jiné věcné právo ještě nevzniká. Smlouvou vzniká nabyvateli závazkový (obligačněprávní) nárok požadovat na zciziteli především převedení vlastnického práva k věci. Vlastnické právo či jiné věcné právo k nemovitosti vznikne (konstituuje se), neboli věcněprávní - translační účinky nastanou až vkladem do katastru nemovitostí na základě rozhodnutí katastrálního úřadu (druhá fáze - právní způsob převodu neboli modus).<sup>48</sup>
- ▶ Potvrzením geometrického plánu vznikají z původního pozemku pozemky nové, tj. odlišné od dosavadního stavu evidovaného v katastrálních operátech. Okamžikem potvrzení geometrického plánu katastrálním úřadem existuje pozemek jako samostatná věc, neboť je označen jako parcela, se kterou je možno dále disponovat.<sup>49</sup>
- ▶ Potvrzením nových geometrických plánů sice z původních pozemků nepochybně vznikly pozemky nové, jež se staly ve smyslu ustanovení § 118 odst. 1 a § 119 odst. 2 občanského zákoníku existujícími nemovitými věcmi a mohly být předmětem občanskoprávních vztahů. Tyto oddělené pozemky ovšem zůstaly ve výlučném vlastnictví žalobce až do okamžiku, kdy se jimi rozhodl disponovat, rozhodl se je postupně prodat. V okamžiku rozdělení původních pozemků, resp. potvrzením nového geometrického plánu, žádné nové vlastnické právo nevzniká. Jakkoliv totiž není sporu o tom, že vznikají nové parcely (tj. nové věci), je zachován stejný rozsah i obsah vlastnického práva a práva vlastníka proto nejsou nikterak dotčena. Pořád se jedná o vlastnictví stejné části ohraničeného zemského povrchu a jde tak ve skutečnosti o originální nabytí vlastnického práva vznikajícího cestou rozdělení věci (původního pozemku).<sup>50</sup>

<sup>48</sup> Nejvyšší soud ČR sp. zn. 30 Cdo 3236/06 ze dne 10. 4. 2007. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>49</sup> Ústavní soud sp. zn. I. ÚS 28/99 ze dne 25. 4. 2000. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>50</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. 2 Afs 70/2007-55 ze dne 16. 5. 2008

► Spoluvlastnictví účastníků sdružení k majetku získanému při výkonu společné činnosti vzniká ze zákona a nerozlišuje se přitom, zda jde o majetek movitý či nemovitý. V případě takto nabytého spoluvlastnictví k nemovitostem se tedy neuplatní ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku o nabývání vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí, neboť to je vyhrazeno pro převod nemovitosti na základě smlouvy, nikoliv nabývání ze zákona. V daném případě získali účastníci sdružení, které vzniklo na základě smlouvy z roku 1996, do svého spoluvlastnictví předmětné nemovitosti, a to podle podílů sjednaných ve smlouvě o sdružení. Nic na tom nemění ani skutečnost, že jako vlastník nemovitostí byl v katastru nemovitostí zapsán pouze P. H., což bylo i v souladu s uzavřenou smlouvou o sdružení.<sup>51</sup>

#### **Osvobození příjmů z prodeje rodinného domu a bytu včetně souvisejících pozemků**

Pojem byt je v právních předpisech definován dvojím způsobem. Podle § 3 vyhlášky o obecných technických požadavcích na výstavbu<sup>52</sup> je byt soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení a je k tomuto účelu užívání určen. Zákon o vlastnictví bytů vymezuje byty (jakož i nebytové prostory) jako samostatné věci - tzv. bytové (nebytové) jednotky. Vlastník jednotky je současně spoluvlastníkem společných částí domu (těmi jsou např. základy, obvodové zdi, schodiště, střecha, komíny, balkony, prádelny, sušárny, kočárkárny, kotelny, rozvody tepla, teplé a studené vody, výtahy, hromosvody, společné antény apod.). Bytem se podle zákona o vlastnictví bytů rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení.

Rodinný dům je definován v § 2 vyhlášky o obecných požadavcích na využívání území.<sup>53</sup> Rodinný dům je stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena; rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkrovní.

<sup>51</sup> Krajský soud v Ostravě sp. zn. 22 Ca 257/2001. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>52</sup> Vyhláška č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu, ve znění pozdějších předpisů

<sup>53</sup> Vyhláška č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území

Rodinný dům jakožto jednodílná věc není právně a návazně ani účetně a daňově dělitelný na menší samostatné věci. Obdobně jako není možné, aby jedna osoba vlastnila jen motor a kola a druhá zbytek vozidla, nemůže ani rodič vlastnit přízemí a jeho děti první patro.<sup>54</sup>

Pod pojmem pozemku se rozumí část povrchu zemského (nezávisle na tom, zda je pokryta vodou, např. rybník), oddělená do sousedních částí viditelným rozhraničením, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí druhu pozemků, zobrazená jako parcela v katastrální mapě průmětem do zobrazovací roviny, označená parcelním číslem a názvem katastrálního území, vedená jako předmět vlastnictví v souboru popisných informací katastru nemovitostí České republiky. Pojem „stavba“ není v občanském zákoníku definován. Povaha stavby jako nemovitosti vyplývá z jejího spojení se zemí pevným základem.<sup>55</sup>

Do konce roku 2000 zákon o daních z příjmů v § 4 odst. 1 písm. a) stanovil, že příjmy z prodeje bytu nebo obytného domu s nejvýše dvěma byty, včetně souvisejících pozemků, jsou osvobozeny, pokud jej prodávající vlastnil a současně v něm měl bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem. Do zákonem stanovené lhůty pro osvobození příjmů z prodeje bytu tedy nebylo možno započítat dobu, po kterou byt vlastnilo bytové družstvo (příp. jiná osoba) a současný vlastník bytu tento byt pouze užíval a měl zde své bydliště. Pokud by tedy byl členovi bytového družstva v roce 1980 předán bytovým družstvem byt k užívání, ten by zde měl své trvalé bydliště, v dubnu roku 2000 by získal byt do vlastnictví a v prosinci tohoto roku byt prodal, podléhal by příjem z prodeje bytu v roce 2000 zdanění.

Počínaje rokem 2001 došlo zejména z důvodu daňové podpory bydlení, jakož i zlepšení možnosti občanů stěhovat se za prací do jiného regionu, ke změně tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů. Počínaje tímto zdaňovacím obdobím jsou od daně z příjmů osvobozeny příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pouze za podmínky, že zde měl prodávající bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Poplatník tedy již nemusí

<sup>54</sup> Děrgel, M. Vyřazení části rodinného domu z obchodního majetku. Účetnictví v praxi 2004, č. 11, str. 25.

COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>55</sup> Knapp, V., Knappová, M., Švestka, J., Dvořák, J., Macková, A., Mikeš, J., Radvanová, S. Občanské právo hmotné sv. I., str. 149. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Codex Bohemia, 1997



splnit podmínku vlastnictví. I nadále však musí být splněna podmínka bydliště „bezprostředně před prodejem“. Zákon o daních z příjmů termín „bezprostředně před prodejem“ nijak blíže neurčuje a splnění této podmínky posuzuje tedy vždy správce daně v každém konkrétním případě individuálně.

Bydlištěm se i pro účely osvobození od daně rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat (§ 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Bydlištěm pro účely zákona o daních z příjmů tedy může být i adresa odlišná od trvalého bydliště uvedeného v občanském průkazu osoby.

Výše uvedené osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje bytu nebo domu, pokud je nebo byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do 2 let od jeho vyřazení z obchodního majetku pro podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činnost. Skutečnost určující počátek běhu dvouleté lhůty v tomto případě tedy závisí na tom, zda byt či rodinný dům byl či nebyl zahrnut v obchodním majetku poplatníka.

Pokud byl byt používán v rozsahu a k činnostem, jak je dále uvedeno, lze konstatovat, že nebyl zahrnut v obchodním majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti:

- prodávající vykonával v bytě práci, ze které mu plynuly příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů (např. závislou činnost na základě pracovněprávního poměru vykonával podle smlouvy se zaměstnavatelem ve svém bytě);
- u podnikatele, jedná-li se o byt, ve kterém poplatník sice vykonával podnikatelskou, nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost, avšak nezahrnul jej do obchodního majetku;
- prodávající byt pronajímal, přitom ho mohl i odpisovat (v tomto případě by však odpisoval pouze poměrnou část bytu, neodpisuje část, ve které bydlí);
- prodávající měl v bytě příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů (např. v bytě realizoval příležitostnou výdělečnou činnost);
- ostatní prodávající (prodej bytu sloužícího pro osobní potřebu).<sup>56</sup>

Obchodním majetkem se pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví

<sup>56</sup> Píkal, V., Šimák, P. Slabikář daně z příjmů fyzických osob, 2002, č. 69. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (dále jen "daňová evidence"). Dnem vyřazení majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o tomto majetku naposledy účtoval nebo jej naposledy uváděl v daňové evidenci.

Zahrnutím nemovitosti do obchodního majetku se rozumí zahrnutí celé nemovitosti a u podílového spoluvlastnictví nemovitosti zahrnutí její části ve výši spoluvlastnického podílu. Přitom není rozhodující, zda vložená nemovitost je používána pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost zčásti nebo celá.<sup>57</sup>

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

Příklad č. 1:

Poplatník je trvale hlášen u svého bratra v Karlových Varech. V lednu roku 2006 zakoupil ze zděděných finančních prostředků po otci byt v Praze a do tohoto bytu se odstěhoval. V dubnu roku 2008 byt prodal. Příjem z prodeje bytu je v tomto případě osvobozen, neboť i když poplatník nebyl v tomto bytě trvale hlášen, splnil zákonem stanovenou podmínku pro osvobození příjmu, tj. bydliště alespoň 2 roky bezprostředně před prodejem. Splnění této podmínky je správci daně povinen ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 a 9 zákona o správě daní prokázat. Ve volbě důkazních prostředků není poplatník omezován (důkazem může být např. vyjádření zaměstnavatele, že poplatník mu adresu v Praze nahlásil jako své bydliště, svědecká výpověď sousedů, prokazatelné doručování pošty do bytu apod.), správce daně bude hodnotit, zda předložené důkazní prostředky prokazují tvrzenou skutečnost.

Příklad č. 2:

Podnikatel vlastnil od roku 1985 rodinný dům, kde měl trvalé bydliště. V tomto domě současně taktéž od roku 1985 podnikal (měl zde zřízenou truhlářskou dílnu) a rodinný dům byl součástí jeho obchodního majetku. V lednu 2008 vyřadil podnikatel dům z obchodního majetku a v červnu 2008 dům prodal. Příjem z prodeje rodinného domu podléhá v roce 2008 zdanění. Skutečnost, že nemovitost byla používána také k osobním účelům nemá na průběh časového testu pro osvobození příjmu od daně vliv.

---

<sup>57</sup> Pokyn č. D - 300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů. Finanční zpravodaj, 2006, č. 11-12, str. 357

### Příklad č. 3:

Poplatník zakoupil v únoru roku 2006 byt, který používal ke svému trvalému bydlení. V květnu roku 2008 se z bytu odstěhoval, byt pronajímal a v prosinci roku 2008 byt prodal. V tomto případě není příjem z prodeje bytu od daně osvobozen (i když poplatník bydlel v bytě nepřetržitě více než dva roky), neboť nebyla splněna podmínka bydliště „bezprostředně před prodejem“.

### **Prodej bytu a rodinného domu ve společném jmění manželů**

Pojem společné jmění manželů (dále „společné jmění“) upravuje občanský zákoník v § 143. Společné jmění může vzniknout jen mezi manžely. Součástí společného jmění je majetek nabytý některým z manželů nebo jimi oběma společně za trvání manželství, s výjimkou majetku získaného dědictvím nebo darem, majetku nabytého jedním z manželů za majetek náležející do výlučného vlastnictví tohoto manžela, jakož i věcí, které podle své povahy slouží osobní potřebě jen jednoho z manželů, a věcí vydaných v rámci předpisů o restituci majetku jednoho z manželů, který měl vydanou věc ve vlastnictví před uzavřením manželství a nebo jemuž byla věc vydána jako právnímu nástupci původního vlastníka.

Příjmy z prodeje majetku ve společném jmění, který není nebo nebyl součástí obchodního majetku, se vždy zdaňují jen u jednoho z manželů a ti si mohou určit, který z nich to bude (§ 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Počínaje rokem 2004 zákon o daních z příjmů v § 4 odst. 1 písm. a) stanoví, že pro osvobození příjmů plynoucích manželům z jejich společného jmění postačí, aby podmínky pro jeho osvobození splnil jen jeden z manželů, pokud majetek, kterého se osvobození týká, není nebo nebyl zařazen do obchodního majetku jednoho z manželů - v tomto případě se podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů příjmy z prodeje nemovitosti, v níž byla vykonávána podnikatelská nebo jiná samostatná výdělečná činnost, zdaňují u toho z manželů, který měl takovou nemovitost zahrnutou ve svém obchodním majetku. Po ukončení podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné výdělečné činnosti se postupuje podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. To prakticky znamená, že příjmy z převodu nemovitostí s výjimkou uvedenou v § 4 daňového zákona (tj. příjmů od daňové

povinnosti osvobozených), jsou zdanitelným příjmem dílčího základu daně podle § 10 - ostatní příjmy.<sup>58</sup>

Pokud však jeden z manželů nabytí majetek např. v rámci dědického nebo restitučního řízení, jedná se o jeho výlučné vlastnictví, které nespadá do společného jmění. Nemovitost, která byla pořízena za trvání společného jmění z peněžních prostředků patřících výlučně jednomu z manželů, se podle § 143 občanského zákoníku nestává předmětem společného jmění, nýbrž je ve výlučném vlastnictví toho z manželů, který ji takto pořídil.

Může však nastat případ, kdy jsou v případě koupě nemovitosti na kupní smlouvě uvedeni oba manželé, i když je kupní cena uhrazena z prostředků ve výlučném vlastnictví jednoho z manželů, nebo částečně i z prostředků společných. Pokud je kupní cena zaplacená z výlučných prostředků jednoho z manželů, ale kupujícími jsou oba manželé a oba jasně projeví vůli nabytí koupenou věc do společného jmění, výlučně investující manžel nekupuje věc pro sebe, ale projevuje vůli k pořízení věci do společného jmění. Rozhodujícím je tedy fakt, že majetek pořízený za majetek ve výlučném vlastnictví jednoho z manželů, nabývají na základě jimi projevené vůle (např. v kupní smlouvě), oba z manželů. Při nabytí věci pomocí prostředků, které byly vzaty jednak ze společného jmění manželů a jednak z výlučného vlastnictví některého z manželů, se stávají věci takto nabyté předmětem společného jmění manželů bez ohledu na rozsah prostředků použitých ze společného jmění manželů.

#### Z judikatury:

► Jestliže kupní cena pořizované věci byla zcela zaplacená z výlučných prostředků jednoho z manželů, avšak kupujícími byli oba manželé a oba při uzavření kupní smlouvy projevili vůli nabytí kupovanou věc do bezpodílového spoluvlastnictví, pak se tato věc stala předmětem jejich bezpodílového spoluvlastnictví.<sup>59</sup>

#### **Příjem z budoucího prodeje rodinného domu a bytu**

Osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího prodeje rodinného domu či bytu uskutečněného v době do 2 let od nabytí, nebo

<sup>58</sup> Salačová, M., Sedláková, E. Podnikání a zákonné majetkové společenství manželů a sdružení bez právní subjektivity v rámci zákona o daních z příjmů a občanského zákoníku, str. 15. Praha: Polygon, 1997

<sup>59</sup> Nejvyšší soud ČR sp. zn. 22 Cdo 1658/98 ze dne 19. 4. 2000. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po dvou letech od nabytí či vyřazení.

Ustanovení o osvobození příjmů plynoucích z prodeje těchto nemovitostí od daně tedy nelze obejít případným budoucím prodejem. Zákon o daních z příjmů pamatuje na možnost obcházení daně, a proto vyloučil z osvobození příjmy poplatníků daně fyzických osob plynoucí jim na základě smlouvy o budoucím prodeji. Úprava smlouvy o smlouvě budoucí vychází u občanskoprávních vztahů z občanského zákoníku. Smlouva o smlouvě budoucí pro obchodní vztahy je upravena v obchodním zákoníku. Smlouva o smlouvě budoucí nevylučuje existenci plnění před uzavřením kupní smlouvy.<sup>60</sup> V případě, kdy jeden účastníků smlouvy o uzavření budoucí smlouvy je podnikatel a druhý nikoli - pokud ovšem nevyučili možnosti volby práva podle § 262 obchodního zákoníku - řídí se jejich závazkový vztah § 50a občanského zákoníku.<sup>61</sup>

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

#### Příklad č. 1:

Prodávající podle uzavřené smlouvy o smlouvě budoucí (§ 50a občanského zákoníku) obdržel od kupujícího částku za prodej nemovitosti (část sjednané kupní ceny). Kupní smlouva bude uzavřena až po uplynutí časového testu pro osvobození podle § 4 zákona o daních z příjmů. V tomto případě není příjem ve výši části kupní ceny od daně z příjmů osvobozen.

#### Příklad č. 2:

Vlastník rodinného domu se rozhodl tento dům, ve kterém má trvalé bydliště, prodat na základě smlouvy o smlouvě budoucí. Rodinný dům není součástí obchodního majetku poplatníka. Vlastnictví k domu nabyt v prosinci roku 2003, v roce 2004 uzavřel smlouvu o smlouvě budoucí a kupní smlouva bude uzavřena až v roce 2008, kdy také poplyne příjem z prodeje. Pokud prodávajícímu poplynou příjmy až na základě kupní smlouvy uzavřené po více než 2 letech od nabytí nemovitosti, bude se jednat o příjmy od daně osvobozené.

### **Osvobození příjmů z prodeje ostatních nemovitostí**

Podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je od daně osvobozen příjem z prodeje nemovitostí, přesáhne-li doba mezi

<sup>60</sup> Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem, str. 47. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005

<sup>61</sup> Nesnídal, J. Obchodní zákoník s komentářem. Poradce, 2007, č. 11, str. 236

nabytím a prodejem dobu pěti let. Osvobození po uplynutí časového testu pět let mezi nabytím a prodejem lze využít jak u nemovitostí, které nejsou uvedeny v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (např. bytové domy, pozemky apod.), tak i u příjmů z prodeje nemovitostí, kdy při prodeji nejsou splněny podmínky pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (např. u bytu, ve kterém prodávající neměl v době prodeje dva roky bezprostředně před prodejem bydliště).

Při nabytí nemovitosti děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé (§ 116 občanského zákoníku) nebo manželem (manželkou), se zkracuje doba pěti let o dobu, po kterou byla nemovitost prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele, nebo zůstavitelů, pokud nemovitost byla nabývána postupným děděním v řadě přímé, nebo manželem (manželkou). Podle § 117 občanského zákoníku se stupeň příbuzenství dvou osob určuje podle počtu zrození, jimiž v řadě přímé pochází jedna od druhé a v řadě pobočné obě od nejbližšího společného předka. Příbuzní v řadě přímé jsou rodiče a děti, prarodiče a vnuci atd. V případě darování nemovitosti osobou příbuznou v řadě přímé, popř. manželem (manželkou) se doba v časovém testu na rozdíl od dědění nezkracuje o dobu, ve které byla nemovitost ve vlastnictví dárce. Taktéž v případě osvobození příjmů z prodeje bytů či rodinného domu podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se zkrácení časového testu z titulu zdědění těchto nemovitostí nepoužije.

Osvobození podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů se nevztahuje na příjmy z prodeje nemovitostí (včetně nemovitostí získaných podle restitučních předpisů), pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku poplatníka, a to do pěti let od jejich vyřazení z obchodního majetku.

Osvobození lze využít i v těch případech, kdy poplatník konkrétní majetek z podnikání vyřadil, avšak podnikat nepřestal.<sup>62</sup>

Osvobození se dále nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího prodeje nemovitosti uskutečněného v době do pěti let od nabytí, a z budoucího prodeje nemovitosti uskutečněného v době do pěti let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní

<sup>62</sup> Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem, str. 44. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005

smlouva bude uzavřena až po pěti letech od nabytí nebo po pěti letech od vyřazení z obchodního majetku.

Ostatní nemovitosti (stavby, byty, pozemky) jsou tedy osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob, pokud:

- nebyly součástí obchodního majetku - po 5 letech od nabytí,
- byly součástí obchodního majetku - od vyřazení z obchodního majetku rovněž po 5 letech.<sup>63</sup>

Ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

Příklad:

Poplatník zdědil v roce 2007 byt po otci. Otec byl vlastníkem tohoto bytu od roku 1995. Od roku 2006 v bytě nikdo nebydlel. Počátkem roku 2008 poplatník byt prodal. V tomto případě nemůže poplatník využít osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť zákon vyžaduje splnění podmínky dvou let bydliště bezprostředně před prodejem. Poplatník však může využít osvobození podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť se v jeho případě jedná o dědice v řadě přímé, kdy se zkracuje časový test pěti let o dobu, po kterou byl byt prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele.

**Pozemkové úpravy**

V případě prodeje pozemku nabytého prodávajícím od pozemkového úřadu výměnou v rámci pozemkových úprav podle zákona o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech<sup>64</sup>, se doba časového testu 5 let podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zkracuje o dobu, po kterou prodávající vlastnil původní pozemek, který byl směněn, a tato doba se započítává i do doby, která běží od vyřazení směněného pozemku z obchodního majetku. Toto osvobození bylo do zákona o daních z příjmů implementováno počínaje rokem 2004 v souvislosti s pozemkovými úpravami prováděnými podle zákona o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech.

Podle zákona č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech budou se provádět pozemkové úpravy (tj. prostorově i funkčně se budou ve veřejném zájmu uspořádávat pozemky) a v této souvislosti se budou také upravovat vlastnické vztahy, mimo jiné bude docházet i k výměně pozemků mezi vlastníkem a pozemkovým úřadem nebo

<sup>63</sup> Pelech, P., Pelec, V. Daně z příjmů s komentářem, str. 45. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005

<sup>64</sup> Zákon č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech a o změně zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů

převedení pozemku vlastníka na stát a převedení náhradního pozemku vlastníkovi. Dnem nabytí pozemku je i v takovýchto případech zápis do katastru nemovitostí a tento den je rozhodující pro posouzení splnění podmínek pro osvobození příjmů z prodeje. V uvedených případech dochází ke změně vlastníka ve veřejném zájmu a v případě, že by vlastník chtěl takový pozemek v krátké době prodat, nespĺňoval by podmínky pro osvobození příjmů z prodeje takovýchto pozemků, přitom v řadě případů se může jednat i o nechtěnou směnu.<sup>65</sup>

### **Vklad nemovitosti do akciové společnosti**

V některých případech dochází k situaci, kdy poplatník zakoupí mimo rámec své podnikatelské činnosti výhodně nemovitost s předpokladem, že ji obratem výhodně prodá. V praxi se lze setkat s případy, kdy poplatník založí akciovou společnost a nově pořízenou nemovitost do této akciové společnosti vloží. Následný prodej cenných papírů - akcií - je ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů od daně osvobozen, přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem těchto cenných papírů dobu 6 měsíců. Tímto způsobem poplatník nemovitost „prodá“ aniž by bylo nutno splnit podmínky pro osvobození příjmu podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tj. zejména podmínku pětiletého časového testu.

### **Rozestavěná stavba**

V případě prodeje nedokončené (rozestavěné) stavby včetně pozemku za situace, kdy je nedokončená stavba nemovitostí, je třeba osvobození příjmu z prodeje pozemku a rozestavěné stavby řešit odděleně, neboť podle § 120 občanského zákoníku není stavba součástí pozemku.

Rozestavěná nemovitost je stavbou a jako věc vzniká v okamžiku, kdy je již nezaměnitelným způsobem patrně alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží. Současně jde i o den nabytí nemovitosti, od kterého se odvozuje pětiletá lhůta pro osvobození příjmů z prodeje. Den nabytí takovéto nemovitosti prokazuje poplatník správcí daně zpravidla stavebním deníkem. V důkazním řízení však lze vznik nemovitosti prokazovat i dalšími důkazy, např. svědeckou výpovědí sousedů apod.

---

<sup>65</sup> Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon o daních z příjmů a některé další zákony, zvláštní část. PSP tisk 402/0



Příjem z prodeje rozestavěné budovy, která dosud nesplňuje výše uvedené charakteristické rysy věci, není od daně z příjmů osvobozen.

Od příjmů z prodeje lze odečíst výdaje prokazatelně vynaložené na tuto stavbu (např. nákup materiálu, oken, dveří, odměny vyplacené za stavební práce odvoz materiálu apod.).<sup>66</sup>

V případě prodeje pozemku nelze uplatnit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

#### Z judikatury:

► Pro posouzení okamžiku vzniku stavby jako věci je - nejde-li o některou z tzv. speciálních staveb, jako jsou např. stavby podzemní, stavby pro energetiku a dopravu, důlní díla apod. - rozhodný okamžik, v němž je stavba vybudována minimálně do takového stadia, od něhož počínaje všechny další stavební práce směřují již k dokončení takto druhově i individuálně určené věci. Tímto okamžikem je u nadzemních staveb stav, kdy je již jednoznačně a nezaměnitelným způsobem patrné alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží; od tohoto okamžiku, kdy se již vytvořila i vlastnická práva ke stavbě, jsou pro ně veškeré další stavební práce bezvýznamné, neboť vše, co následně ke stavbě "přiroste", stává se její součástí a vlastnicky náleží tomu, komu patřila stavba jako věc v okamžiku jejího vzniku. Obdobné platí při posuzování okamžiku zániku stavby; nadzemní stavba zaniká a přestává být věcí v právním smyslu tehdy, není-li již patrné dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží původní stavby, tj. zpravidla destrukcí obvodového zdiva pod úroveň stropu nad prvním podlažím (obvykle při současném odstranění zdiva příček). Naopak objem nově zbudovaných konstrukcí na místě - základech - původní stavby rozhodující není.<sup>67</sup>

#### **Podílové spoluvlastnictví**

Spoluvlastnictví umožňuje, aby vlastníkem věci bylo více osob. Spoluvlastníkům náleží vlastnické právo k jedné a téže nerozdělené věci (souboru věcí) společně (tzv. mnohost-pluralita subjektů vlastnického práva).<sup>68</sup>

Příjmy z prodeje nemovitosti dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k věci a společné výdaje

<sup>66</sup> Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem, str. 45. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005

<sup>67</sup> Nejvyšší soud ČR sp. zn. 20 Cdo 931/99 ze dne 28. 2. 2001. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>68</sup> Mačar, Z. a kol. Slovník českého práva, str. 1061. I. vydání. Praha: Linde, 1995

vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují mezi spoluvlastníky podle jejich spoluvlastnických podílů (§ 11 zákona o daních z příjmů). Přitom osvobození od daně se posuzuje u jednotlivých spoluvlastníků samostatně.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

Příklad:

Nemovitost, původně zemědělskou usedlost, prodávají v roce 2008 dva spoluvlastníci, z nichž každý má podíl ve výši 50 %. První ze spoluvlastníků nabyt nemovitost v roce 2002 a používal ji pro účely rekreace, druhý spoluvlastník nabyt nemovitost v roce 2000, v nemovitosti až do jejího prodeje podnikal a tato nemovitost (resp. její část ve výši spoluvlastnického podílu) byla až do dne prodeje součástí jeho obchodním majetku. V tomto případě je příjem prvního ze spoluvlastníků od daně z příjmů osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť je splněna podmínka časového testu pěti let. Druhý ze spoluvlastníků však musí příjem z prodeje nemovitosti na něj připadající zdanit.

Z judikatury:

► Vlastní vypořádání zaplacené kupní ceny mezi prodávajícími je pro daňové řízení irelevantní, neboť kupní cena byla za nemovitost sjednána jako celek a jedná se tedy o společně dosažený příjem z prodeje předmětné nemovitosti. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, když podle ustanovení § 11 zákona o daních z příjmů posuzoval zaplacení kupní ceny, byť jen jednomu ze spoluvlastníků, jako příjmy dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv (a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení), podle kterého se příjmy rozdělí mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů, a poté, kdy zjistil, že nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů rozdělil pro účely zdanění celkový příjem podle výše spoluvlastnických podílů.<sup>69</sup>

**Osvobození nemovitostí nabytých v rámci restitučních zákonů**

Podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů mimo jiné osvobozeny náhrady přijaté v souvislosti s nápravou

<sup>69</sup> Městský soud v Praze sp. zn. 38 Ca 197/2002 ze dne 13. 6. 2003. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

některých majetkových křivd podle zvláštních právních předpisů, jakož i příjmy z prodeje nemovitostí vydaných v rámci restitučního řízení.

Příjmy z prodeje nemovitostí vydaných v souvislosti s nápravou některých majetkových křivd jsou osvobozeny i v případě, jestliže v době mezi nabytím a prodejem nemovitosti došlo k vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky rozdělením nemovitosti podle velikosti jejich podílů nebo jestliže byly byty nebo nebytové prostory vymezeny jako jednotky podle zvláštního právního předpisu.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

#### Příklad č. 1:

Poplatníkovi byla v roce 1998 v rámci ukončeného restitučního řízení vrácena jedna polovina domu, druhá polovina domu byla vrácena v restituci jeho bratrovi. V roce 2007 poplatník polovinu nemovitosti od bratra odkoupil. Poplatník nikdy neměl v domě bydliště a dům nebyl součástí jeho obchodního majetku. V roce 2008 se poplatník rozhodl dům prodat.

V tomto případě je příjem připadající na polovinu nemovitosti, která byla poplatníkovi vrácena v restituci, od daně z příjmů osvobozen ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Příjem připadající na druhou polovinu nemovitosti, kterou poplatník odkoupil od svého bratra, podléhá zdanění, neboť koupi došlo ke změně charakteru nabytí a nejedná se tedy již o nemovitost získanou v restituci.

#### Příklad č. 2

Poplatník nabyl v roce 2006 pozemky od Pozemkového fondu ČR, a to na základě smlouvy o postoupení pohledávky uzavřené s oprávněnými osobami podle § 524 občanského zákoníku, tedy postoupením nároku oprávněných osob na vydání jiného pozemku podle § 11 odst. 2 zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku<sup>70</sup>. Tyto pozemky v roce 2008 prodal. V tomto případě není poplatník od daně osvobozen, neboť nesplnil časový test pěti let podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) téhož zákona se na tento případ nevztahuje. Poplatník se totiž postoupením pohledávky podle § 524 občanského zákoníku nestal osobou oprávněnou

---

<sup>70</sup> Zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů

podle § 4 zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku.

#### Z judikatury:

► Z koncepce ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů (ostatně přijatého i účinného dříve, než bylo ustanovení § 33 a do zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku zařazeno) pak dle názoru Ústavního soudu vyplývá zřejmý úmysl zákonodárce přiznat osvobození od daně z příjmu skutečně jen osobám dříve postiženým, kterým byl jejich majetek navrácen a nikoliv osobám dalším. Za nemovitosti vydávané podle zvláštního předpisu, tak jak je má na mysli ustanovení § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, je proto nutno považovat nemovitosti vydávané oprávněným osobám na základě právní skutečnosti, jejímž smyslem bylo odstranění způsobených majetkových křivd a nikoliv nemovitosti, vydané z jiného již odvozeného titulu.<sup>70</sup>

► Podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny mimo jiné náhrady přijaté v souvislosti s nápravou majetkových křivd podle zvláštních právních předpisů a příjmy z prodeje nemovitostí vydaných podle zvláštních právních předpisů. Tímto zvláštním předpisem ve smyslu citovaného ustanovení je rovněž uváděný zákon o půdě. V daném případě však nelze dojít k závěru, předmětné pozemky byly vydány podle zákona o půdě. Bezúplatné převedení pozemků ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o půdě nelze považovat za náhradu ve smyslu zákona o půdě, a to z důvodu systematického zařazení § 11 odst. 2 zákona o půdě mimo ustanovení týkající se náhrad. Ustanovení § 33a zákona o půdě pak přiznává postavení oprávněné osoby jen tomu, kdo smluvně nabyt nárok na poskytnutí náhrady, což však nebyl tento případ. Žalobci byla tedy pohledávka na bezúplatné vydání pozemků postoupena nikoliv podle § 33a zákona o půdě, ale podle § 524 a násl. občanského zákoníku. Na tom nic nemění ani skutečnost, že smlouva o postoupení byla označena jako uzavřená rovněž podle § 33a zákona o půdě. Tuto smlouvu je však třeba jako každý jiný právní úkon posuzovat podle obsahu a jak bylo uvedeno shora, na postoupení pohledávky na bezúplatné převedení jiných pozemků ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o půdě se ustanovení § 33a zákona o půdě nevztahuje. Přestože tedy žalobce předmětné pozemky nabyt od

<sup>70</sup> Ústavní soud sp. zn. IV. ÚS 60/01 ze dne 14. 6. 2001. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

Pozemkového fondu České republiky, nestalo se tak na základě uplatněného restitučního nároku, ale na základě smlouvy o postoupení pohledávky ve smyslu § 524 a násl. občanského zákoníku. Ačkoliv byla smlouva o převodu pozemku uzavřená mezi Pozemkovým fondem České republiky a žalobcem označena jako uzavřená podle ustanovení § 11 odst. 2 zákona o půdě, nejednalo se o vydání nemovitostí podle zvláštních předpisů, neboť žalobce nebyl v postavení oprávněné osoby ve smyslu § 4 zákona o půdě, ani neměl postavení oprávněné osoby podle § 33a zákona o půdě.<sup>71</sup>

### **Časový test pro osvobození ve vymezených případech**

Doba mezi nabytím a prodejem se počínáje rokem 2001 nepřerušuje, pokud v době mezi nabytím a prodejem došlo

- k vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky domu včetně příslušné poměrné části společných prostor nebo rodinného domu včetně souvisejících pozemků, rozdělením podle velikosti jejich podílů,
- k tomu, že v budově byly byty nebo nebytové prostory vymezeny jako jednotky podle zákona o vlastnictví bytů,
- k zániku nebo vypořádání společného jmění.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

#### Příklad:

Poplatníkovi byl v rámci vypořádání majetkových vztahů se zemědělským družstvem vydán v rámci restitučního řízení v roce 1997 50% podíl na bytovém domě o šesti bytech. V červenci 2007 došlo k vymezení jednotek v bytovém domě podle zákona o vlastnictví k bytům. Poplatník v roce 2008 jednu bytovou jednotku prodal. Bytová jednotka nebyla součástí obchodního majetku poplatníka.

V tomto případě nepodléhalo vydání podílu na bytovém domě v roce 1997 zdanění daní z příjmů (§ 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Rovněž tak je od daně osvobozen i příjem z prodeje bytové jednotky v roce 2008.

Ing. Eva Sedláková v komentáři k zákonu o daních z příjmů k této problematice uvádí: „Doplnění zákona umožňuje mimo jiné osvobození příjmů plynoucích z prodeje příslušných nemovitostí, bytů a nebytových prostorů, u nich se podle znění zákona do konce roku 2000 zkracovala doba vlastnictví nemovitosti o dobu, která uplynula před reálným

<sup>71</sup> Nejvyšší správní soud sp. zn. 3 Afs 8/2003-53 ze dne 22. 1. 2004. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

rozdělením společné věci, tj. do časového testu se započítávala až doba, od které poplatník nabyl do vlastnictví reálně rozdělenou věc. Podle nové úpravy je časovému testu podrobena období ode dne, kdy spoluvlastník věc nabyl do podílového spoluvlastnictví bez ohledu na skutečnost, že později došlo k reálnému rozdělení této věci.<sup>72</sup> Tento výklad vzniku vlastnického práva však ve své podstatě odporuje již citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu 2 Afs 70/2007-55 ze dne 16. 5. 2008.

### **Použití příjmu z prodeje nemovitosti na uspokojení bytových potřeb**

Počínaje rokem 2005 jsou podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů od daně z příjmů osvobozeny také příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let, a to za podmínky, že použije získané prostředky na uspokojení bytové potřeby, a to nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž příjem obdržel. Příjem z prodeje nemovitosti je osvobozen i v případě, kdy poplatník získané prostředky vynaložil na obstarání bytových potřeb v době jednoho roku před jejich obdržením. Poplatník má povinnost oznámit přijetí dani podléhajícího příjmu správci daně do konce zdaňovacího období, ve kterém k jeho přijetí došlo. Případné nesplnění této povinnosti nezakládá zánik osvobození, poplatníkovi však může být v daňovém řízení uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 37 zákona o správě daní.

Počínaje rokem 2005 tedy splnil-li poplatník podmínku 2 let bydliště (§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů) nebo příjem použije na uspokojení bytové potřeby (§ 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů), je příjem z prodeje rodinného domu a bytu od daňové povinnosti osvobozen.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

#### Příklad č. 1:

Poplatník zakoupil dne 30. září 2007 byt v Praze. Tento byt používal ke svému trvalému bydlení. V lednu roku 2008 poplatník byt ve vlastnictví prodal za 2 500 000 Kč a dne 1. dubna 2008 zakoupil

<sup>72</sup> Sedláková, E. Zákon o daních z příjmů po novele s komentářem. Poradce, 2005, č. 7, str. 22

rodinný dům v Březně za 2 000 000 Kč. Nově zakoupený dům bude poplatník taktéž užívat ke svému trvalému bydlení. Příjem z prodeje bytu v Praze je ve výši 2 000 000 Kč od daně z příjmů osvobozen. Částka ve výši 500 000 Kč podléhá zdanění daní z příjmů s tím, že výdaje na dosažení příjmu (takovýmto výdajem je vždy kupní cena prodaného bytu) lze v souladu s ust. § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů uplatnit pouze poměrně. Dle citovaného ustanovení totiž nelze daňově zohlednit výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně.

Příklad č. 2:

Poplatník staví od roku 2006 rodinný dům. Rozestavěný a dosud nezkolaudovaný dům se ze zdravotních důvodů rozhodl v roce 2008 prodat.

Osvobození podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů lze použít za předpokladu, že poplatník měl v rodinném domě bydliště (a to i po dobu kratší dvou let). V případě, kdy předmětem prodeje není rodinný dům, ale rozestavěná nemovitost, není splněna podmínka bydliště a u rozestavěné stavby tedy není možné postupovat podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů ani v případě, kdy poplatník použije finanční prostředky získané z prodeje rozestavěného domu na zajištění svých bytových potřeb.

## 6. PRODEJ NEMOVITOSTI VE SPECIFICKÝCH PŘÍPÁDECH

### Směna nemovitostí

Podle § 3 odst. 3 zákona o daních z příjmů se zdanitelným příjmem rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou. Podle § 23 odst. 6 tohoto zákona se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona o daních z příjmů obdobně jako příjmy získané prodejem.

Směna je právním vztahem, který vzniká na základě směnné smlouvy. Účastníci v něm mají právo a povinnost směniti si vzájemně věc za věc. Při směně nemovitostí se pro účely daně z příjmů vychází z ustanovení § 611 občanského zákoníku, který stanoví, že každá ze stran je považována ohledně věci, kterou směnnou dává, za stranu prodávající, a ohledně věci, kterou přijímá, za stranu kupující. Směnná smlouva se řídí přiměřeně ustanoveními o kupní smlouvě. „Přiměřenost“ aplikace ustanovení o kupní smlouvě znamená, že se použijí jen taková z nich, která odpovídají povaze a účelu směnné smlouvy.<sup>74</sup> Podle § 261 obchodního zákoníku<sup>75</sup> se směnná smlouva související s podnikáním řídí obchodním zákoníkem a použijí se na ni přiměřeně ustanovení obchodního zákoníku o kupní smlouvě. Při plnění závazku dodat zboží má každá ze stran postavení prodávajícího a při převzetí zboží postavení kupujícího.

Pro oblast obchodních závazkových vztahů platí, že směnná smlouva, jestliže souvisí s podnikatelskou činností stran, se řídí ustanoveními obchodního zákoníku o kupní smlouvě. V tom spočívá odlišnost směnné smlouvy od jiných smluv uzavíraných mezi podnikateli v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, které nejsou upraveny v hlavě I části třetí obchodního zákoníku a jsou upraveny jako smluvní typy v občanském zákoníku. Takové smlouvy se - na rozdíl od směnné smlouvy - řídí pouze ustanoveními občanského zákoníku.<sup>76</sup>

Výdajem obou stran je cena nemovitosti ke směně předané a příjmem je cena nemovitosti směnou nabyté. Pokud není ve směnné smlouvě cena směňovaných věcí uvedena a není stanoven ani způsob jejího určení, je třeba uvažovat o příjmu ve výši ceny obvyklé (§ 409 odst. 2 a § 448 obchodního zákoníku), která ovlivní v souladu s § 3 odst. 2 a §

<sup>74</sup> Nesnídal, J. Občanský zákoník s komentářem. Poradce, 2008, č. 2, str. 162

<sup>75</sup> Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

<sup>76</sup> Nesnídal, J. Obchodní zákoník s komentářem. Poradce, 2007, č. 11, str. 224



23 odst. 6 zákona o daních z příjmů základ daně poplatníka. Absence ceny u smlouvy směnné je důvodem ke zvláštní konstrukci dvou nepeněžních příjmů u daní z příjmů, kdy každá ze stran má příjem ve výši ocenění získávaného majetku cenou zjištěnou podle zákona o oceňování majetku. Pokud směnná smlouva cenu směňovaných věcí obsahuje, je třeba pro účely zdanění vzít v úvahu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který umožňuje správci daně v případě, kdy se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upravit základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

Od směny nemovitostí je třeba odlišit vypořádání spoluvlastnictví podle § 141 občanského zákoníku. Podle tohoto ustanovení se spoluvlastníci mohou dohodnout o zrušení spoluvlastnictví a o vzájemném vypořádání; je-li předmětem spoluvlastnictví nemovitost, musí být dohoda písemná. Podle § 3 odst. 4 písm. g) zákona o daních z příjmů předmětem daně není příjem plynoucí z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky rozdělením majetku podle velikosti jejich podílů. V ostatních případech se jedná o příjem podléhající zdanění.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

#### Příklad č. 1:

Poplatník směnil v roce 2008 byt, který koupil v roce 2006 od bytového družstva za 800 000 Kč, za rodinný domek v ceně 1 500 000 Kč. Byt poplatník nepoužíval ke svému bydlení ani ke své podnikatelské činnosti. Zdanitelným příjmem poplatníka je rozdíl mezi cenou rodinného domku směnou získaného a cenou, za kterou byt nabyt, tj.  $1\,500\,000 - 800\,000 = 700\,000$  Kč.

#### Příklad č. 2:

Poplatník A (fyzická osoba - nepodnikatel) směnil v roce 2008 se svým sousedem poplatníkem B (fyzickou osobou - taktéž nepodnikatelem) z důvodu rozšíření susedovy zahrady svůj pozemek o rozměrech 800 m<sup>2</sup> za susedův pozemek o rozměrech 400 m<sup>2</sup>. Oba pozemky se nachází v téže lokalitě. Ve smlouvě o směně pozemků byla sjednána cena za 1 m<sup>2</sup> pozemku ve výši 350 Kč. V souladu s uzavřenou smlouvou o směně byl rozdíl v ceně pozemků daný nestejnou výměrou směňovaných pozemků ve výši 140 000 Kč (tj.  $400\,m^2 \times 350\,Kč$ ) vypořádán v penězích. Poplatník B nabyt pozemek v roce 1995 děděním po svém otci. Cena pro účely daně

dědické byla stanovena ve výši 100 000 Kč a po celou dobu ho využíval pro své soukromé účely. Poplatník A nabyl pozemek v roce 2006 na základě kupní smlouvy za cenu 280 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že se podle zákona o daních z příjmů postupuje v případě směny pozemků obdobně jako při jejich prodeji, použije se v daném případě i ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, které stanoví časový test pěti let a další podmínky pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob. Neboť u příjmu poplatníka B byly splněny podmínky pro osvobození od daně z příjmů (pozemek nabyt poplatníkem před více než 5 lety, pozemek není ani nebyl součástí jeho obchodního majetku), je od daně z příjmů osvobozen a nemá povinnost podat z důvodu směny pozemku daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008.

Naproti tomu u příjmu poplatníka A nebyly podmínky pro osvobození od daně z příjmů splněny a příjem ze směny pozemku v jeho případě podléhá zdanění. Poplatník má povinnost podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2008. Pro účely zdanění se při směně majetku postupuje tak, že výdajem obou stran je cena majetku ke směně předaného a příjmem je cena majetku směnou nabytého. Na straně poplatníka A, který směnou získal menší pozemek, je zdanitelným příjmem částka 280 000 Kč, tj. cena směněného pozemku ve výši 140 000 Kč (400 x 350) a doplatek ve výši 140 000 Kč, daňovým výdajem částka za kterou poplatník pozemek směňovaný, tj. o rozměrech 800 m<sup>2</sup> prokazatelně nabyt (tj. částka 280 000 Kč). Vzhledem k tomu, že základ daně je v daném případě roven 0, nevzniká poplatníkovi A ze směny pozemků daňová povinnost.

#### Příklad č. 3:

Spoluvlastníci (bratři) nabyli na základě dědického řízení v roce 1997 do spoluvlastnictví 2 rodinné domy, které neužívali pro své bydlení ani pro podnikatelskou činnost. První rodinný dům má hodnotu 3 500 000 a k domu náležející pozemek o rozloze 400 m<sup>2</sup> má hodnotu 400 000 Kč. Druhý rodinný dům má hodnotu 2 500 000 a k domu náležející pozemek o rozloze 900 m<sup>2</sup> má hodnotu 900 000 Kč. V roce 2008 se rozhodli vypořádat spoluvlastnictví tak, že každý z bratrů si ponechá jeden dům a k němu náležející pozemek. V tomto případě má ten z bratrů, kterému v rámci vypořádání spoluvlastnictví připadl rodinný dům včetně pozemku o vyššího hodnotě, zdanitelný příjem. Pokud by se bratři nedohodli o vypořádání spoluvlastnictví na základě § 141 občanského zákoníku, nýbrž

učinili by tak směnou (§ 611 občanského zákoníku), byl by příjem tohoto bratra od daně z příjmů osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť podle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem.

#### Z judikatury:

► Podle § 141 odst. 1 občanského zákoníku se spoluvlastníci mohou dohodnout o zrušení spoluvlastnictví a o vzájemném vypořádání. Takovou dohodu nelze ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní považovat za jiný právní úkon, např. převod spoluvlastnického podílu podle § 140 občanského zákoníku nebo směnnou smlouvu podle § 611 občanského zákoníku. Nejvyšší správní soud nepovažuje za správný názor, že zrušení podílového spoluvlastnictví reálným rozdělením přichází v úvahu pouze tehdy, je-li konkrétní věc reálně rozdělena geometrickým plánem.<sup>77</sup>

#### **Prodej nemovitostí mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem**

K prodeji nemovitosti může dojít i mezi zaměstnavatelem, který je fyzickou osobou, a zaměstnancem. Zaměstnavatelem se ve smyslu § 7 zákoníku práce<sup>78</sup> rozumí právnická nebo fyzická osoba, která zaměstnává fyzickou osobu v pracovněprávním vztahu. Zaměstnancem je pak fyzická osoba, která dosáhla věku 15 let (§ 6 zákoníku práce). V souladu s ustanovení § 318 nemůže pracovněprávní vztah vzniknout mezi manžely nebo partnery podle zákona o registrovaném partnerství<sup>79</sup>.

Příjmy ze závislé činnosti jsou v zákoně o daních z příjmů definovány v § 6. Příjmem se rozumí rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci, kromě bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí, nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního zákona.

Zákon reflektuje samotný fakt uskutečnění, transfer příjmu; ostatní charakteristiky příjmu (jeho frekvence, legislativní oprávněnost, způsob výplaty - cash či připsání k dobru, forma příjmu atp.) nejsou z daňového hlediska podstatné. Uskutečnění příjmu ze

<sup>77</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. 5 Afs 20/2003-45 ze dne 30. 11. 2004

<sup>78</sup> Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

<sup>79</sup> Zákon č. 115/2006 Sb., o registrovaném partnerství a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

závislé činnosti je rozhodnou skutečností pro vymezení daňového režimu z hlediska zákona.<sup>80</sup>

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

Příklad č. 1:

Zaměstnavatel prodal v roce 2008 zaměstnanci byt v hodnotě 2 500 000 Kč za sjednanou kupní cenu 2 150 000 Kč. Zaměstnanec měl v bytě bydliště od roku 1998, kdy uzavřel se zaměstnavatelem pracovní poměr. V tomto případě zaměstnanci nevznikl příjem ze závislé činnosti.

Příklad č. 2:

Zaměstnavatel prodal v roce 2008 zaměstnanci byt v hodnotě 2 500 000 Kč za sjednanou kupní cenu 2 150 000 Kč. Zaměstnanec měl v bytě bydliště od roku 2007, kdy uzavřel se zaměstnavatelem pracovní poměr. V tomto případě vznikl zaměstnanci příjem ze závislé činnosti. Zdanitelným nepeněžním příjmem u zaměstnance je rozdíl mezi hodnotou bytu stanovenou podle zákona o oceňování majetku (2 500 000 Kč) a nižší prodejní cenou (2 150 000 Kč) uplatněnou zaměstnavatelem při prodeji, tj. 350 000 Kč.

Příklad č. 3

Zaměstnavatel prodal v roce 2008 zaměstnanci řadový rodinný domek v hodnotě 3 400 000 Kč za sjednanou kupní cenu 3 000 000 Kč. Zaměstnanec od roku 2000 v domku bydlel. V tomto případě zaměstnanci vznikl příjem ze závislé činnosti ve výši 400 000 Kč, a to v okamžiku, kdy již mohl s věcí volně nakládat.

**Prodej nemovitosti mezi spojenými osobami**

Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Toto ustanovení se použije i v případě příjmů z prodeje nemovitostí.

Spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí také osoby blízké a osoby, které vytvořily právní vztah převážně za

<sup>80</sup> Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem, str. 119. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005

účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Blízkými osobami se v souladu s § 116 občanského zákoníku rozumí příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel, partner podle zákona o registrovaném partnerství; jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném se pokládají za osoby sobě navzájem blízké, jestliže by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pocitovala jako újmu vlastní. Podle § 117 občanského zákoníku se stupeň příbuzenství dvou osob určuje podle počtu zrození, jimiž v řadě přímé pochází jedna od druhé a v řadě pobočné obě od nejbližšího společného předka.

Občanský zákoník v § 116 rozeznává dvě kategorie blízkých osob:

- První kategorii tvoří příbuzní v řadě přímé, tj. osoby, které pocházejí jedna od druhé (rodiče a děti, prarodiče a vnuci), sourozenci, manželé a také osvojitelé a osvojenci (§ 63 odst. 1 zákona o rodině<sup>81</sup>) - jsou vždy osobami blízkými bez ohledu na to, jaké jsou mezi nimi faktické vztahy. Novela provedená zákonem o registrovaném partnerství doplnila tuto kategorii blízkých osob o partnera. Podle § 1 citovaného zákona se partnerem rozumí osoba, která uzavřela registrované partnerství, což je trvalé společenství dvou osob stejného pohlaví vzniklé způsobem stanoveným tímto zákonem.
- Jiné osoby v poměru rodinném (vzdálenější příbuzní, druh a družka, opatrovník a opatrovanec apod.) nebo obdobném, kdy jde o faktický osobní vztah - subjektivním kritériem je pocitování újmy způsobené této osobě jako újmy vlastní.

Podle § 117 jsou v řadě přímé do 1. stupně příbuzenství zahrnuti rodiče a děti, do 2. stupně jednak sourozenci, jednak prarodiče a vnuci. V řadě pobočné ke 3. stupni příbuzenství patří prarodiče a vnuci, strýcové a tety, synovci a neteře, ke 4. stupni zejména bratrance a sestřenice.<sup>82</sup>

#### Z judikatury:

► Jak je zřejmé z citovaného ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, vzniklý rozdíl v cenách není sám o sobě důkazem a důvodem pro doměření daně, ale zakládá stav, kdy je nutno posoudit, zda byl daňovým subjektem takový rozdíl dostatečně odůvodněn a tedy uspokojivě doložen či nikoliv. K tomu je nutno současně podotknout, že i při použití stejné metody při vypracování posudku může v rámci určité tolerance

<sup>81</sup> Zákon č. 94/1963 Sb., o rodině, ve znění pozdějších předpisů

<sup>82</sup> Nesnídal, J. Občanský zákoník s komentářem. Poradce, 2008, č. 2, str. 63

vzniknout mezi dvěma různými znalci určitý rozdíl ve výsledku. Dalším významným momentem při posuzování vzniklého rozdílu musí být i to, že budou posuzovány srovnatelné subjekty za stejných nebo obdobných podmínek.<sup>83</sup>

► Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného dle zvláštního předpisu (zákon o účetnictví), pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Z dikce uvedeného ustanovení vyplývá, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. K takové úpravě může tedy správce daně přistoupit i v případě, kdy účetnictví je v souladu s účetními předpisy, ale správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt postupoval účelově tak, aby daňovou povinnost krátil. V citovaném ustanovení in fine užitý pojem „krácení daně jiným způsobem“ spadá do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů; jejich definování obecně v právních předpisech pro jejich povahu samu není vhodné, dokonce ani možné. Neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze úspěšně zcela přesně právně definovat; jejich obsah a rozsah se může měnit, často bývá podmíněn časem a místem aplikace normy. Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit, a to z toho hlediska, zda posuzovanou věc lze do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého pojmu zařadit. Proto se zjištění, zda v daném případě dochází ke krácení daně, musí odvíjet od hodnocení všech okolností konkrétního případu, z nichž správce daně učiní závěr, zda je daný pojem naplněn či nikoli. Zákonodárce užitím neurčitých pojmů dává orgánu aplikujícímu právní předpis prostor, aby posoudil, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého pojmu či nikoli. Současně však dbá na to, aby v zákoně byly uvedeny alespoň některé charakteristické znaky, popř. umožňuje tak učinit v prováděcím předpise. V daném případě zákon o daních z příjmů, ačkoli daný pojem užívá, v žádném ustanovení neuvádí žádný z možných případů pod tento pojem spadající, ani nedefinuje jeho charakteristické a určující znaky. Obsahové vymezení tohoto pojmu nelze seznat ani z

---

<sup>83</sup> Krajský soud v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 11/2004 ze dne 19. 11. 2004. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

jiného daňového zákona. Krácení daně, přestože není v daňovém zákoně definováno, lze obecně chápat jako jakékoli jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k vyměření této platby vůbec nedojde. Důvodnost právní úpravy obsažené v § 23 odst. 7, resp. odst. 10 in fine, lze nepochybně spatřovat v možnosti, která je správci daně poskytnuta, zamezit daňovým únikům při takových transakcích, při nichž např. daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, úkony realizované třetími osobami účelově zapojenými do obchodních řetězců, jejichž účast v nich nemá jiný ekonomický účel než zkrácení daňové povinnosti apod. Pro případ postižení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má správce daně oprávnění kontrolovat a v daňovém řízení postihovat tuto formu „obchodního“ chování daňového subjektu, a to i přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti nelze takové jednání postihovat.<sup>84</sup>

#### **Prodej nemovitosti a věcná břemena**

Jednou z forem právně podloženého omezení práva vlastníka nemovité věci jsou věcná břemena. Podle zákonné definice (§ 151n) věcné břemeno znamená omezení vlastníka nemovitosti tak, že je povinen ve prospěch někoho jiného něco strpět, něčeho se zdržet nebo něco konat.<sup>85</sup>

V souvislosti s prodejem nemovitosti se lze setkat i s problematikou zřizování věcných břemen. Současná právní úprava věcných břemen je obsažena zejména v občanském zákoníku, a dále i v dalších právních předpisech, které upravují vznik a obsah některých specifických věcných břemen (např. energetický zákon<sup>86</sup>, zákon o elektronických komunikacích<sup>87</sup>, zákon o pozemních komunikacích<sup>88</sup> apod.).

Věcná břemena patří do kategorie práv k cizím věcem a lze je zřídit jen k nemovitostem. K nabytí práva odpovídajícího věcnému břemenu je nutný jeho vklad do katastru nemovitostí.

Práva odpovídající věcným břemenům jsou spojena buď s vlastnictvím určité nemovitosti, nebo patří určité osobě. Toto vymezení

<sup>84</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. 5 Afs 151/2004-73 ze dne 28. 7. 2005

<sup>85</sup> Nesnídal, J. Občanský zákoník s komentářem. Poradce, 2008, č. 2, str. 85

<sup>86</sup> Zákon č. 458/2000 Sb., energetický zákon, ve znění pozdějších předpisů

<sup>87</sup> Zákon č. 127/2005 Sb. o elektronických komunikacích, ve znění pozdějších předpisů

<sup>88</sup> Zákon č. 13/1997 Sb. o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů

naznačuje základní dělení věcných břemen, a to na věcná břemena působící „in rem“ a na věcná břemena působící „in personam“.

V praxi nastávají případy, kdy je v souvislosti s prodejem nemovitosti zřízeno věcné břemeno bydlení za jednorázovou úplatu. V těchto případech pokud např. babička prodá vnukovi nemovitost (rodinný dům) a vnuk zřídí babičce nikoliv bezplatně, nýbrž za úplatu k části darované nemovitosti věcné břemeno bydlení, podléhá sjednaná částka u vnuka zdanění podle zákona o daních z příjmů. Cenu za věcné břemeno je možno sjednat smluvně a její výši uvést v písemné smlouvě o zřízení věcného břemene. U spojených osob, kterými jsou právě např. i babička a vnuk (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) je však třeba, aby cena sjednaná za zřízení věcného břemene odpovídala ceně obvyklé. Pokud by tedy v daném případě byla např. sjednána jednorázová úplata ve výši 10 000 Kč, ale hodnota věcného břemene podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů činila 200 000 Kč, zvýší správce daně vnukovi základ daně z příjmů, a to o 190 000 Kč.

Hodnota věcného břemene se pro účely zákona o daních z příjmů oceňuje podle § 18 zákona o oceňování majetku. Podle tohoto ustanovení:

1. právo odpovídající věcnému břemenu se oceňuje výnosovým způsobem na základě ročního užítku ve výši obvyklé ceny,
2. ocenění podle bodu 1 se neuplatní, jestliže lze zjistit roční užitek ze smlouvy, z výsledků řízení o dědictví nebo z rozhodnutí příslušného orgánu, pokud při vzniku věcného břemene byl roční užitek z tohoto břemene uveden a není-li o více než jednu třetinu nižší než cena obvyklá,
3. roční užitek podle bodů 1 a 2 se násobí počtem let užívání práva, nejvýše však pěti,
4. patří-li právo určité osobě na dobu jejího života, oceňuje se desetinásobkem ročního užítku,
5. nelze-li cenu zjistit podle předchozích bodů, oceňuje se právo jednotně částkou 10 000 Kč.

#### Z judikatury:

► Pro posouzení otázky, zda se právo odpovídající věcnému břemenu zapisuje do katastru nemovitostí, je rozhodující jen to, zda se v katastru nemovitostí eviduje nemovitost zatížená. Skutečnost, že v



katastru nemovitostí není evidována nemovitost, v jejíž prospěch se věcné břemeno zřizuje, nemůže na této skutečnosti nic změnit.<sup>89</sup>

### **Prodej nemovitosti a zástavní právo**

Zástavní právo slouží k zajištění pohledávky pro případ, že dluh, který jí odpovídá, nebude včas splněn s tím, že v tomto případě lze dosáhnout uspokojení z výtěžku zpeněžení zástavy. Zástavou může být věc movitá nebo nemovitá, podnik nebo jiná věc hromadná, soubor věcí, pohledávka nebo jiné majetkové právo, pokud to jeho povaha připouští, byt nebo nebytový prostor ve vlastnictví podle zákona o vlastnictví bytů, obchodní podíl, cenný papír nebo předmět průmyslového vlastnictví.

Zástavní právo k nemovitým věcem a k bytům nebo nebytovým prostorům ve vlastnictví podle zákona o vlastnictví bytů vzniká vkladem do katastru nemovitostí, nestanoví-li zákon jinak. Zástavní právo k nemovitým věcem, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí, vzniká zápisem do Rejstříku zástav vedeného Notářskou komorou České republiky, s výjimkou případu, kdy bylo zástavní právo zřízeno rozhodnutím soudu nebo správního úřadu. Zástavní právo na základě rozhodnutí soudu nebo správního úřadu vzniká dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

Skutečnost, že na nemovitosti vázne zástavní právo, nemá vliv na stanovení daňových povinností poplatníka, a to ani v případě, kdy veškerá aktiva z prodeje nemovitosti získá věřitel.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

#### Příklad:

Podnikatel je nucen prodat nemovitost, kterou má zahrnutou ve svém obchodním majetku. Důvodem prodeje je neschopnost splácet úvěr. Na nemovitosti vázne z důvodu poskytnutého úvěru zástavní právo věřitele.

Příjem z prodeje nemovitosti v souvislosti s realizací zástavního práva je zdanitelným příjmem podnikatele, a to bez ohledu na skutečnost, zda tento příjem podnikatel obdrží nebo platbu od kupujícího obdrží přímo věřitel, neboť tržba byla použita na zaplacení dlužného úvěru.

<sup>89</sup> Městský soud v Praze sp. zn. 33 Ca 42/97 ze dne 30. 4. 1997. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

## Prodej nemovitosti a sdružení bez právní subjektivity

Problematiku sdružení bez právní subjektivity upravuje občanský zákoník v § 829 až 841. Podle § 829 občanského zákoníku se několik osob se může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu.

Sdružení nemá právní subjektivitu a tedy nemůže majetek kupovat, nemůže majetek prodávat, nemůže majetek vlastnit, nemůže majetek evidovat, nemůže majetek odpisovat. Uvedené činnosti mohou provádět jen právní subjekty, např. podnikatelé fyzické osoby.<sup>90</sup> K tomu je třeba uvést, že počínaje zdaňovacím obdobím roku 2006 mohou účastníci sdružení vést daňovou evidenci společně, tj. mohou evidovat společné příjmy a společné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů; přitom na konci zdaňovacího období nebo při ukončení činnosti v průběhu zdaňovacího období, uvedou do své daňové evidence podíl na společných příjmech a podíl na společných výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů (obdobně tomu bylo do konce roku 2003 při vedení jednoduchého účetnictví).

Vedle pracovní činnosti mohou být účastníci sdružení podle smlouvy povinni poskytnout pro účely sdružení peníze nebo jiné věci. Není-li ve smlouvě určena výše, má se za to, že účastníci jsou povinni poskytnout stejné hodnoty. Poskytnuté peníze nebo jiné věci určené podle druhu jsou ve spoluvlastnictví všech účastníků v poměru k jejich výši, a to sdělením o jejich oddělení od ostatního majetku účastníka nebo předáním pověřenému účastníku. Věci jednotlivě určené jsou v bezplatném užívání všech účastníků. Majetek získaný při výkonu společné činnosti se stává spoluvlastnictvím všech účastníků. Podíly na majetku získaném společnou činností jsou stejné, není-li smlouvou určeno jinak.

Jak vyplývá z výše uvedeného při prodeji nemovitosti poskytnuté sdružení k bezplatnému užívání podléhá příjem z prodeje nemovitosti zdanění pouze u toho z účastníků sdružení, který nemovitost poskytl.

Příjmy z prodeje nemovitosti, která je ve spoluvlastnictví účastníků sdružení, se z hlediska jejich zdanění zahrnují do zdanitelného příjmu jednotlivých účastníků, a to podle jejich spoluvlastnického podílu. Tento postup plyne ze skutečnosti, že založením sdružení nevzniká právní subjekt, sdružení nemá právní subjektivitu. Sdružení tedy nemůže být účastníkem právních vztahů, mít

<sup>90</sup> Sediáková, E. Zákon o daních z příjmů po novele s komentářem. Poradce, 2005, č. 7, str. 117

práva a závazky, tedy nemůže nic vlastnit ani prodávat. Je však třeba upozornit, že v případě, kdy je sdružení bez právní subjektivity uzavřeno mezi manželi, je společně nabytý majetek součástí jejich společného jmění (pokud nedošlo ke změně obsahu společného jmění podle občanskoprávních předpisů).

Ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

Příklad:

Manželé uzavřeli za účelem realizace své podnikatelské činnosti občanské sdružení podle § 829 a násl. občanského zákoníku. V rámci činnosti sdružení nabyli nemovitost, kterou se po 3 letech rozhodli prodat. V tomto případě budou manželé při zdanění příjmů postupovat podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení jde-li o nemovitost nebo movitou věc ve společném jmění, která je využívána pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost jedním z manželů nebo oběma manžely, vkládá tuto nemovitost nebo movitou věc do obchodního majetku jeden z manželů. Příjmy z prodeje nemovitostí ve společném jmění jsou zdaňovány u toho z manželů, který měl nemovitost zahrnutou v obchodním majetku.

Z judikatury:

► Ze znění předmětného zápisu je zcela zřejmé, že jako účastník je označeno "obchodní sdružení L.", které ovšem není právním subjektem (srovnej ustanovení § 829 odst. 2 občanského zákoníku), tudíž nemůže být ani "zastupováno". V posuzovaném případě tedy oba účastníci "obchodního sdružení L." jednali při přistoupení k závazku jako podnikatelé - fyzické osoby, které jsou účastny na podnikatelské činnosti pod společným jménem "obchodního sdružení L." (bez právní subjektivity). Nelze proto dovodit, že oba účastníci jednali "jménem" či "za" sdružení jakožto neexistující subjekt a že z toho důvodu je jejich právní úkon neplatný. Společné jméno (sdružení) společně podnikajících osob je označením těchto fyzických osob.<sup>91</sup>

**Prodej nemovitosti v nájmu**

Nájemní smlouvou pronajímatel přenechává za úplaty nájemci věc, aby ji dočasně (ve sjednané době) užíval nebo z ní bral i užitky. Uzavření nájemní smlouvy k nemovitosti nebrání následnému prodeji nemovitosti.

<sup>91</sup> Nejvyšší soud ČR sp. zn. 29 Cdo 1174/99 ze dne 14. 12. 1999. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

V odstavcích 2 a 3 § 680 občanského zákoníku jsou upraveny právní následky změny vlastnictví k pronajaté věci. Při takové změně nový nabyvatel zamění předchozího vlastníka a vstupuje tak i do právního postavení pronajímatele. Naproti tomu nájemci vzniká okamžikem, kdy se dozvěděl o změně vlastnictví k pronajaté věci, oprávnění zvážit další setrvání v nájemním vztahu s novým vlastníkem a případně se rozhodnout, že se závazku s původním vlastníkem zproští.<sup>92</sup>

Skutečnost, že prodejem nemovitostí nedochází k zániku nájemní smlouvy, je třeba si uvědomit i pro účely zákona o daních z příjmů. Podle § 23 odst. 6 tohoto zákona se za příjmy považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle zákona o oceňování majetku, pokud tento zákon nestanoví jinak. Nepeněžním příjmem vlastníka (pronajímatele) jsou výdaje vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smluveného nájemného a nehrzené vlastníkem (pronajímatelem), a to:

- a) ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje uvedené v § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů a výdaje na dokončené technické zhodnocení (§ 33 zákona o daních z příjmů), za podmínky, že o hodnotu technického zhodnocení nezvýšil vlastník (pronajímatel) vstupní cenu, ani nebylo v průběhu nájmu odpisováno nájemcem. Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování (§ 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů), nebo znaleckým posudkem,
- b) ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním doručenému nájemci, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení (§ 33 zákona o daních z příjmů), které odpisoval nájemce se souhlasem vlastníka (pronajímatele). Toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování (§ 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů), nebo znaleckým posudkem,
- c) ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení (§ 33 zákona o daních z příjmů) uvedeno do užívání, pokud o hodnotu technického zhodnocení vlastník (pronajímatel) zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu. Toto nepeněžní plnění se ocení ve výši výdajů vynaložených nájemcem.

---

<sup>92</sup> Nesnídal, J. *Občanský zákoník s komentářem. Poradce*, 2008, č. 2, str. 190

Jak vyplývá z ustanovení občanského zákoníku, při prodeji nemovitosti nedochází k ukončení nájmu a prodávající tak nemá povinnost zdanit nepeněžní příjem podle § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů.

#### Z judikatury:

► Za příjem podléhající předmětné dani je nutno pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.). 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.<sup>93</sup>

#### **Prodej nemovitosti pořízené na hypoteční nebo jiný úvěr**

Podle § 28 zákona o dluhopisech<sup>94</sup> se hypotečním úvěrem rozumí úvěr, jehož splacení včetně příslušenství je zajištěno zástavním právem k nemovitosti, i rozestavěné, když pohledávka z úvěru nepřevyšuje dvojnásobek zástavní hodnoty zastavené nemovitosti. Úvěr se považuje za hypoteční úvěr dnem vzniku právních účinků zástavního práva. Zastavená nemovitost se musí nacházet na území České republiky, členského státu Evropské unie nebo jiného státu, tvořícího Evropský hospodářský prostor.

Při zajišťování hypotečního úvěru nemovitostí vzniká zástavní právo až na základě sepsané zástavní smlouvy k nemovitosti a jejího vkladu do katastru nemovitostí. Banka zde vystupuje v pozici zástavního věřitele, dlužník v pozici zástavního dlužníka (zástavce). Zákon nevylučuje situaci, kdy zastavená nemovitost není ve vlastnictví zástavního dlužníka. Vlastníkem zastavené nemovitosti tedy může být třetí osoba od zástavního dlužníka odlišná. Hypoteční úvěr může být vedle nemovitosti navíc dále zajištěn např. ručitelem, zástavním právem k věci movité apod.

Jiným úvěrem může být jakýkoliv provozní úvěr nebo úvěr ze stavebního spoření, poskytnutý stavební spořitelnou podle zákona o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření<sup>95</sup>. Úvěr ze stavebního spoření může při splnění podmínek stanovených v uzavřené smlouvě od stavební spořitelny získat účastník stavebního spoření.

<sup>93</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. 2 Afs 42/2005-136 ze dne 12. 1. 2006

<sup>94</sup> Zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů

<sup>95</sup> Zákon č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření, ve znění pozdějších předpisů

Na způsob zdanění příjmů z prodeje nemovitosti nemá vliv skutečnost, zda byla pořízena na hypoteční nebo jiný úvěr, neboť úvěry a půjčky nejsou podle § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů (s výjimkou zde uvedenou) předmětem daně. Pokud tedy poplatník prodá nemovitost a ze získaného příjmu uhradí poskytnutý úvěr, neovlivní tato úhrada jeho daňové povinnosti. Rovněž tak neovlivní základ daně poplatníka ani příjem z poskytnutého úvěru. Přesto však může mít prodej nemovitosti pořízené na hypoteční úvěr nebo na úvěr ze stavebního spoření pro poplatníka daňové dopady, a to v souvislosti s ustanovení § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Podle § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů se od základu daně se odečte částka, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, úrokům z hypotečního úvěru poskytnutého bankou nebo pobočkou zahraniční banky anebo zahraniční bankou, sníženým o státní příspěvek poskytnutý podle zvláštních právních předpisů, jakož i úvěru poskytnutého stavební spořitelnou, bankou nebo pobočkou zahraniční banky v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem, a použitým na financování bytových potřeb (§ 15 odst. 3 písm. a) až h) zákona), pokud se nejedná o bytovou výstavbu, údržbu ani o změnu stavby bytového domu nebo bytu ve vlastnictví podle zákona o vlastnictví bytů prováděnou v rámci podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo pro účely pronájmu.

Jednou z bytových potřeb definovaných v § 15 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů je i koupě pozemku, pokud na něm bude postavena stavba bytového domu, rodinného domu, bytu podle zvláštního právního předpisu, s využitím úvěru na financování bytových potřeb, za předpokladu, že na pozemku bude zahájena výstavba bytové potřeby do 4 let od okamžiku uzavření úvěrové smlouvy a koupě pozemku. Pokud tedy poplatník např. zakoupí pozemek na hypoteční úvěr, uplatní si odpočet zaplacených úroků z úvěru od základu daně a následně pozemek čtvrtý rok po jeho pořízení prodá, aniž by na pozemku byla zahájena zákonem předpokládaná stavba, musí z tohoto důvodu podat dodatečné daňové přiznání za předchozí zdaňovací období a základ daně o tyto úroky zvýšit.

Pro úplnost je třeba uvést, že bankou se rozumí právnická osoba založená podle zákona o bankách<sup>96</sup>. Právní postavení družstevní záložny

<sup>96</sup> Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů

upravuje zákon o spořitelních a úvěrních družstvech<sup>97</sup>. Družstevní záložna má právní postavení družstva a není tedy bankou založenou podle zákona o bankách. Z tohoto důvodu nemůže poplatník o úroky z hypotečního úvěru, který mu poskytla družstevní záložna, snížit základ daně podle § 15 zákona o daních z příjmů.

### **Úplatný převod podílu na bytovém družstvu**

Výraz „převod podílu na bytovém družstvu“ je v praxi často zaměňován za výraz „prodej bytu“. V případě úplatného převodu podílu na bytovém družstvu se jedná o převod členských práv na bytovém družstvu, kdy spolu s převodem členských práv na bytovém družstvu dochází i k převodu práva užívání (nájmu) družstevního bytu na jiného člena bytového družstva či osobu, která se v souvislosti s tímto převodem stane členem bytového družstva.

Příjmy z převodu podílu na bytovém družstvu jsou zdanitelným příjmem podle § 3 zákona o daních z příjmů, pokud nejsou od daně osvobozeny. Časový test pro osvobození těchto příjmů od daně stanoví zákon o daních z příjmů v § 4 odst. 1 písm. r) a příjmy z převodu podílu na bytovém družstvu jsou od daně (až na výjimky) osvobozeny, přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu pěti let. Počínaje rokem 2001 zákon o daních z příjmů nevyžaduje splnění pětiletého časového testu pro osvobození, pokud poplatník splní podmínky uvedené v § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů pro osvobození příjmů z odstupného.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

#### Příklad:

Poplatník se stal v roce 2007 členem bytového družstva a uzavřel smlouvu o užívání bytu. V roce 2008 se rozhodl z důvodu změny zaměstnání přestěhovat. Svá členská práva na družstvu prodal a s nimi převedl i právo užívání družstevního bytu. Sjednaná cena činila 2 500 000 Kč. V tomtéž roce zakoupil poplatník byt za 2 000 000 Kč. V tomto případě může poplatník uplatnit poměrné osvobození příjmu podle § 4 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů.

<sup>97</sup> Zákon č. 87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech a některých opatřeních s tím souvisejících, ve znění pozdějších předpisů

## 7. ZÁKLAD DANĚ A DAŇOVÁ ZTRÁTA

Podle § 5 zákona o daních z příjmů je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále (u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10) není stanoveno jinak.

Tuto definici základu daně lze použít pouze u dvou dílčích základů daně, a to u příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona a u příjmů pronájmu podle § 9 zákona. V ostatních případech je dílčí základ daně stanoven zákonem o daních z příjmů jinak.<sup>98</sup>

U poplatníka, kterému plynou ve zdaňovacím období souběžně dva nebo více druhů příjmů uvedených v § 6 až 10 zákona o daních z příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů. Proč je nutné, aby základní typy příjmů tvořily dílčí daňové základy? Protože různé druhy příjmů mají odlišnou „využitelnost“. Vždyť smyslem zdanění příjmů je postihnout pouze disponibilní důchod, tedy ten, který poplatníkovi zůstane k jeho využití. U každého typu příjmů bylo nutné odděleně stanovit pravidla, podle kterých se tento příjem očistí o výdaje, které jsou uznány jako nutné.<sup>99</sup>

I přes zavedení institutu hospodářského roku (k tomu došlo počínaje rokem 2001) zůstává pro poplatníky – fyzické osoby, na rozdíl od právnických osob, i nadále zdaňovacím obdobím kalendářní rok a zdaňovací období u těchto poplatníků nemůže být delší než 12 kalendářních měsíců.

Do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně podle § 36 ze samostatného základu daně. Pokud má tedy poplatník příjem z prodeje nemovitosti, který je od daně osvobozený, nezahrnuje se tento příjem do základu daně poplatníka, ani mu z tohoto důvodu nevzniká povinnost podat daňové přiznání.

V praxi je někdy obtížné rozhodnout, do kterého dílčího základu daně má být konkrétní příjem správně zahrnut. Ze „zbytkového“

<sup>98</sup> Sedláková, E. Zákon o daních z příjmů po novele s komentářem. Poradce, 2005, č. 7, str. 44

<sup>99</sup> Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2008, str. 120, 121. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008



charakteru ostatních příjmů vyplývá, že poplatník musí vždy nejdříve zkoumat, jestli daný zdanitelný příjem patří či nepatří do kategorie příjmů podle § 6 až 9 zákona o daních z příjmů. Teprve pokud nespadá do žádné z těchto kategorií, pak se jedná o ostatní příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů.<sup>100</sup>

#### **Dílčí základ daně u poplatníka s příjmy podle § 6 zákona o daních z příjmů**

Ustanovením § 6 zákona o daních z příjmů jsou vymezeny příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků. K odstranění pochybností, zda jde o příjem ze závislé činnosti, se tyto příjmy jednoznačně definují. Taxativně jsou uvedeny příjmy dani nepodléhající i příjmy ze závislé činnosti od daně osvobozené.<sup>101</sup>

Dílčím základem daně podle § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky (s výjimkou uvedenou v § 6 odstavcích 4 a 5 zákona o daních z příjmů), zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“); částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti nebo funkčnímu požitku i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá. Povinné pojistné se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru. U příjmů ze zahraničí plynoucích daňovým rezidentům upravuje tuto problematiku blíže § 6 odst. 14 zákona o daních z příjmů.

V případě prodeje nemovitosti zaměstnavatelem zaměstnanci za nižší cenu, než je její hodnota, podléhá nepeněžní příjem podle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů (s výjimkou bytu, v němž měl zaměstnanec bydliště po dobu 2 let bezprostředně před jeho koupí) zdanění v tom měsíci, ve kterém může nový vlastník s nemovitostí nakládat. K tomuto příjmu nelze uplatnit výdaje.

<sup>100</sup> Výchlopeň, J. Zdaňování ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Daně a právo v praxi, 2008, č. 5, str. 22. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>101</sup> Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem, str. 106. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005

## Z judikatury:

► Rozhodující pro posouzení, zda se jedná o závislou činnost, je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti ve smyslu zákona o daních z příjmů, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena.<sup>102</sup>

## **Dílčí základ daně u poplatníka s příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů**

Zdanění v rámci dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů podléhají příjmy z prodeje nemovitosti zahrnuté při prodeji v obchodním majetku poplatníka (§ 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů).

Příjem z prodeje nemovitosti podléhá zdanění v rámci všech příjmů poplatníka z podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů), kterými jsou např. příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství (definici zemědělského podnikatele obsahuje zákon o zemědělství<sup>103</sup> v § 2e), příjmy ze živnosti (viz také nařízení vlády, kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností<sup>104</sup>), příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů (např. lékařů<sup>105</sup>, auditorů<sup>106</sup>, advokátů<sup>107</sup>, daňových poradců<sup>108</sup>, notářů<sup>109</sup> apod.), příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů (např. architektů<sup>110</sup>) apod.

Dílčím základem daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti jsou příjmy (např. z prodeje nemovitosti) snížené o výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení. Daňové výdaje lze uplatnit ve skutečně prokázané výši nebo v paušální výši podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů (viz dále). Pokud by však měl poplatník v jednom zdaňovacím období různé druhy příjmů, může ze všech

<sup>102</sup> Ústavní soud ČR sp. zn. III. ÚS 410/01 ze dne 6. 12. 2001. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>103</sup> Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů

<sup>104</sup> Nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností

<sup>105</sup> Zákon č. 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta, ve znění pozdějších předpisů

<sup>106</sup> Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů

<sup>107</sup> Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů

<sup>108</sup> Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů

<sup>109</sup> Zákon č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti, ve znění pozdějších předpisů

<sup>110</sup> Zákon č. 360/1992 Sb., o výkonu povolání autorizovaných architektů a o výkonu povolání autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, ve znění pozdějších předpisů

příjmů uplatnit buďto výdaje paušální částkou nebo výdaje ve skutečně prokázané výši.

Podle § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů lze jako daňový výdaj uznat pořizovací cenu pozemku jen do výše příjmů z tohoto pozemku. V případě prodeje pozemků se tedy do zdanitelných příjmů poplatníka zahrne příjem z prodeje a do nákladů výdaj na pořízení tohoto prodaného majetku maximálně do výše příjmu z jeho prodeje.<sup>111</sup> Při prodeji většího počtu pozemků se posuzuje každý případ jednotlivě.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

#### Příklad:

Poplatník prodal v roce 2008 dva pozemky. Pozemek A v pořizovací ceně 500 000 Kč prodal za 700 000 Kč a pozemek B v pořizovací ceně 350 000 Kč za 300 000 Kč. I když celkově dosáhl zisku (příjem 1 000 000 Kč oproti výdaji 850 000 Kč), jako daňově účinný výdaj lze uznat pouze částku 800 000 Kč (z pozemku A celých 500 000 Kč, z pozemku B jen 300 000 Kč, tedy do výše souvisejících příjmů).

#### Z judikatury:

► Jakkoli stěžovatel tvrdí, že vykonával samostatně soustavnou činnost pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, nesplňuje další z podmínek pro to, aby mohla být tato činnost považována za výkon živnosti. Provozoval-li ji totiž bez živnostenského oprávnění, nevykonával ji za podmínek stanovených živnostenským zákonem<sup>112</sup> (§ 10, § 45, § 47, respektive § 50). Vzhledem k výše uvedenému žalovaný ani soud nepochybili, nepodřadili-li příjmy stěžovatele pod § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť se nemohlo jednat o příjmy z podnikání, respektive z živnosti. Ostatními příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů, jsou předně příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud však nejde o příjmy podle § 6 až § 9 citovaného zákona. Uvedené ustanovení obsahuje pouze demonstrativní výčet příjmů, o které by se mohlo jednat. Tento výčet přichází však v úvahu vždy až teprve tehdy, lze-li dospět k závěru o tom, že nelze příjem podřadit pod některé z předchozích ustanovení § 6 až § 9. Tak tomu bylo i v případě stěžovatele.<sup>113</sup>

► Stěžovatel při rekonstrukci předmětu smlouvy o dílo do určité míry vykročil z meze živnostenského oprávnění, jímž v předmětném období

<sup>111</sup> Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR 2008, str. 94. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008

<sup>112</sup> Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů

<sup>113</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. 5 Afš 148/2006-50 ze dne 21. 9. 2007

disponoval, avšak Nejvyšší správní soud má za to, že tuto jeho neoprávněnost podnikání nelze kvalifikovat jako např. příležitostný příjem, byť by poměr neoprávněného příležitostného příjmu byl větší než oprávněného příjmu z podnikání. Toto úzké pojetí Nejvyšší správní soud nepovažuje za přiléhavé, proto se přiklání k širšímu pojetí, jemuž svědčí i teleologie zákona o daních z příjmů. Toto širší pojetí bere v úvahu definici podnikání ve smyslu obchodního zákoníku, kde se v § 2 odst. 1 podnikáním rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Přestože v odst. 2 téhož ustanovení lze nalézt vymezení, kdo je podnikatelem podle tohoto zákona, lze vzít za prokázané, že stěžovatel byl bezesporu podnikatelem, předmětnou rekonstrukci prováděl při výkonu své podnikatelské činnosti, byť neoprávněné, a splnil tedy při výkonu této činnosti podmínky stanovené definicí podnikání. Skutečnost, že stěžovatel podnikal bez konkrétního oprávnění, vztahujícího se přímo k provádění činnosti rekonstrukce kotelny, není pro daný případ rozhodná, neboť správce daně posuzuje pouze skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně, nikoliv skutečnosti spadající do působnosti jiného, zde živnostenského, správního orgánu.<sup>114</sup>

► Ne každý výdaj podnikatelského subjektu je současně výdajem daňovým. Výdajem daňovým se stává pouze tehdy, když splňuje požadavky stanovené daňovým předpisem. Takovým požadavkem je, aby výdaj souvisel s dosažením, zajištěním a udržením podnikatelových zdanitelných příjmů, jestliže takový požadavek dodržen není, pak se nejedná o výdaj daňový. Zjednodušeně řečeno zahrnutí výdajů podnikatelských subjektů, které žádné zdanitelné příjmy nepřinesly by v podstatě znamenalo, že by podnikatelské subjekty přenášely svá rizika na stát. To však daňovými předpisy sledováno není.<sup>115</sup>

► Daňový zákon je kogentní právní normou, takže daňovým výdajem je pouze výdaj v něm takto definovaný, bez ohledu na případná další smluvní ujednání daňových subjektů. Pokud tedy poplatníkem uplatněné výdaje nejsou výslovně vyjmenovány mezi daňovými výdaji podle § 24 odst. 2 daňového zákona a ani nemají vazbu na žádné konkrétní příjmy, které by jimi alespoň mohly být dosaženy, nelze je považovat za daňové

<sup>114</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. 5 Afs 8/2005-79 ze dne 28. 2. 2006

<sup>115</sup> Krajský soud v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 306/98. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

výdaje. Za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pak nelze nikdy považovat výdaje vyjmenované v ustanovení § 25, a to ani kdyby měly jednoznačnou souvislost s konkrétními výnosy poplatníka.<sup>116</sup>

### Skutečné výdaje

Daňové výdaje ve skutečně prokázané výši lze uplatnit v plném rozsahu, tedy včetně odpisů majetku (např. nemovitosti) zahrnutého v obchodním majetku, rezerv na opravy hmotného majetku, opravných položek k pohledávkám u poplatníků, kteří vedou podvojně účetnictví, daně z převodu nemovitostí apod.

V případě nemovitosti pořízené na úvěr nebo půjčku je nutno postupovat podle § 3 zákona o daních z příjmů, který stanoví mimo jiné, že úvěr (půjčka) není předmětem daně a zaplacený úvěr (půjčka) není daňovým výdajem.

Při částečném prodeji hmotného majetku je výdajem poměrná část zůstatkové ceny. Taktéž při zahrnování odpisů do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů hmotného majetku evidovaného v majetku poplatníka, který je pouze zčásti používán k zajištění zdanitelného příjmu a zčásti i pro osobní potřebu poplatníka, se podle § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů do výdajů zahrnuje pouze poměrná část odpisů.

Podle § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušeni neuplatní poplatník výdaje paušální částkou.

Zákon o daních z příjmů stanoví, že za zůstatkovou cenu se považuje rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů z tohoto majetku, a to i tehdy, když do výdajů na zajištění zdanitelných příjmů zahrnul poplatník pouze poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 6 zákona nebo uplatňoval v některých zdaňovacích obdobích výdaje procentem z příjmů. Pokud tedy vypočítaný odpis činí např. 70 000 Kč a poplatník mohl z výše uvedených důvodů do daňových výdajů zahrnout pouze 40 000 Kč, zjistí se zůstatková cena odpisovaného majetku jako rozdíl mezi vstupní cenou a částkou 70 000 Kč. Na toto ustanovení však navazuje § 23 odst. 4 písm. e) a § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, na základě kterých lze i odpisy neuplatněné v

<sup>116</sup> Krajský soud v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 30/2002 ze dne 2. 7. 2003. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

jednotlivých zdaňovacích obdobích jako daňový výdaj, zahrnout do daňových výdajů do výše příjmů, a to v případě prodeje předmětného majetku.

Dojde-li k prodeji nemovitosti zahrnuté v obchodním majetku podnikatele, jedná se o příjem podle § 7 zákona o daních z příjmů. Jako daňový výdaj lze v tomto případě uplatnit zůstatkovou cenu, jednalo-li se o nemovitost odpisovanou. Dále je možno jako daňový výdaj uplatnit daň z převodu nemovitostí, a to až po jejím zaplacení v souladu s v § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, jakož i další výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu.

Vyřazením nemovitosti z obchodního majetku pro podnikatelskou činnost podnikateli nevzniká zdanitelný příjem. Pokud by však poplatník následně nemovitost prodal do zákonem stanovené dvouleté lhůty podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona nebo pětileté lhůty podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona, vznikne mu již zdanitelný příjem, který patří do daňového přiznání. V tomto případě se jedná o příjem ostatní podle § 10 zákona o daních z příjmů.<sup>117</sup>

#### Rozestavěná stavba

V případě prodeje rozestavěné stavby lze do daňových výdajů uplatnit výdaje spojené s jejím pořízením. K odpisování nemovitosti v tomto případě dochází až na základě kolaudačního souhlasu.

#### Rezerva na opravu

Rezervy lze považovat za důmyslné opatření k předcházení potenciálním rizikům, ztrátám a velkým výlohám. Přinášejí tedy princip opatrnosti, který je vlastní nejen všem účetním jednotkám, ale každému podnikateli. Jedná se o nákladové položky vytvářené na krytí budoucích výdajů nebo jiných nepředvídatelných událostí týkajících se dotyčného podnikatele, resp. účetní jednotky.<sup>118</sup>

Za podmínek § 7 zákona o rezervách<sup>119</sup> lze vytvářet rezervu na opravy hmotného majetku (tj. i na opravy nemovitosti), která je v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

<sup>117</sup> Sedláková, E. Příjem z prodeje bytu a ostatních nemovitostí z hlediska daně z příjmů. Daně a právo v praxi, 2002, č. 12, str. 17. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>118</sup> Džergel, M. Rezervy a opravné položky. Poradce, 2006, Vzory a případy č. 1, str. 5

<sup>119</sup> Zákon 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

V případě prodeje nemovitosti, na kterou byla tvořena rezerva na opravu, musí poplatník v roce prodeje zvýšit svůj základ daně o nevyčerpanou část této rezervy.

#### Nemovitost ve společném jmění manželů

Příjmy z prodeje nemovitosti ve společném jmění jsou zdaňovány u toho z manželů, který měl takovou nemovitost nebo movitou věc zahrnutou v obchodním majetku.

#### Spolupracující osoba

Příjem z prodeje nemovitosti zařazené do obchodního majetku jednoho z manželů může za určitých okolností představovat příjem druhého z manželů nebo i další osoby. Je tomu tak, neboť za podmínek § 13 zákona o daních z příjmů se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 tohoto zákona] provozované za spolupráce druhého z manželů, popřípadě i ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem, rozdělují mezi poplatníka a tyto osoby v zákonem stanoveném limitu.

Institut společné domácnosti je upraven v ustanovení § 115 občanského zákoníku. Podle občanského zákoníku tvoří společnou domácnost občané, kteří spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby. Rozhodující je praktické splnění této podmínky. Přejídný pobyt dítěte mimo domácnost ze specifických důvodů, např. z důvodů léčení, zahraničního studia apod., nemá vliv na odpočet. Společnou domácnost mohou tvořit i lidé, kteří nemají stejné trvalé bydliště, ale existuje mezi nimi společné hospodaření s příjmy. Avšak opak není možný, tedy za společnou domácnost nelze považovat případ, kdy ve stejném bytě bydlí několik osob, ale všechny hospodaří odděleně.<sup>120</sup>

Příjmy a výdaje nelze rozdělovat na děti až do ukončení jejich povinné školní docházky a na děti v kalendářních měsících, ve kterých je na ně uplatňováno daňové zvýhodnění podle § 35c a 35d zákona o daních z příjmů, nebo na manžela (manželku), je-li na něj (na ni) ve zdaňovacím období uplatněna sleva na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) tohoto zákona.

<sup>120</sup> Salačová, M. Odpočitatelná částka ze základu daně na vyživované dítě. Mzdová účetní, 1996, č. 11, str. 3-6.  
COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

### Z judikatury:

► Dojde-li ke zvýšení daňového základu u podnikatele z podnikatelské činnosti, pak je nezbytné, aby došlo též ke zvýšení daňového základu jeho spolupracující osoby, protože její příjem a výdaje jsou odvislé od příjmů podnikatele. Jestliže došlo ke zvýšení příjmů podnikatele v důsledku neuznání jednoho z výdajů jako výdaje daňového, pak zvýšil se příjem žalobce a tudíž se zvýšil též příjem jeho spolupracující manželky. Jestliže správce daně promítl takové zvýšení příjmů do příjmů spolupracující manželky v poměru, v jakém žalobce a spolupracující manželka uvedli své příjmy a výdaje v daňových přiznáních, učinil tak správně.<sup>121</sup>

► Nelze se tedy ztotožnit se stěžovatelovým názorem, že pojem „v ostatních případech“ nemá být chápán jako vylučovací, nýbrž jako souřadný. Z kontextu tohoto ustanovení je totiž zřejmé, že ostatními případy spolupráce nejsou míněny jiné formy spolupráce, nýbrž spolupráce prováděná jiným okruhem osob. Citované ustanovení tak upravuje dvě možné výchozí skutkové situace výpočtu příjmů spolupracujících osob, ke kterým může dojít. Pro tento závěr svědčí logická interpretace předmětného zákonného ustanovení, kdy první věta pracuje s termínem „spolupracující manžel“ a druhá věta hovoří o „spolupráci manžela a ostatních osob“. Je totiž zřejmé, že pokud by se druhá věta týkala spolupráce poplatníka toliko s ostatními osobami, a nikoliv i s manželem, nemělo by jakýkoliv důvod označení tohoto poplatníka jako manžela, přičemž by nastala zjevně absurdní situace, kdy v jedné větě zákonného ustanovení by stejná osoba byla označena jednou jako manžel a jednou jako poplatník. Úvaha o spolupráci poplatníkovy manžela s ostatními osobami žijícími ve společné domácnosti pak jde zcela mimo rámec této zákonné úpravy, jejímž primárním účelem je výpočet daně poplatníka, a nikoliv dalších osob.<sup>122</sup>

► Skutečnost, že zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, neznamená, že podmínky pro zdanění musí být v tomto období stejné a pokud nejsou, že se za takové považují, neboť z dalších konkrétních ustanovení zákona nic takového nevyplývá. Závěr ustanovení § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů o nemožnosti současného uplatnění dětí jako osob spolupracujících a vyživovaných je třeba vyložit tak, že k tomuto

<sup>121</sup> Krajský soud v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 306/98. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>122</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. 2 Afs 33/2003-62 ze dne 18. 3. 2004



souběhu nesmělo dojít ve shodných měsících zdaňovacího období, když - jak výše uvedeno - bylo možné uplatnění obou typů snížení daně v obdobích nejméně jednoho měsíce. Zákon tedy připouštěl uplatnění dětí jako osob spolupracujících i vyživovaných v obdobích měsíčních, aniž stanovil bližší podmínky pro vzájemný poměr obou druhů daňového zvýhodnění.<sup>123</sup>

### Leasing nemovitosti

Především v případech, kdy podnikatel nemá dost volných finančních prostředků na pořízení věci s vyšší pořizovací cenou a uvažuje o úvěru, je často volenou alternativou finanční pronájem. Smlouva potom zahrnuje pronájem s právem nebo povinností odkupu předmětu po skončení pronájmu. Z hlediska daně z příjmů se jedná o finanční pronájem jen v případě, že po skončení pronájmu hmotného majetku nájemce předmět pronájmu skutečně odkoupí. Úhrada se zpravidla rozpadá na nájemné a kupní cenu po skončení nájemní smlouvy.<sup>124</sup>

V praxi se lze setkat s finančním leasingem nemovitostí, zpravidla jde o nebytové prostory (zejména obchody a kanceláře). V těchto případech lze časově rozlišovat a zahrnovat do daňových výdajů v poměrné výši cenu leasingu.

V některých případech dochází k předčasnému ukončení finančního leasingu, a to buď v souvislosti s předčasným odkoupením předmětu nájmu, nebo bez odkoupení předmětu nájmu (např. při postoupení leasingu na jiného nájemce).

Pokud nebudou splněny daňové podmínky finančního leasingu podle § 24 odst. 4, resp. 5 zákona o daních z příjmů, stává se celé nájemné zpětně výdajem daňově neuznatelným, tzn. že nájemce, který je fyzickou osobou, zvýší základ daně o veškeré časově rozlišené nájemné, které v minulosti zahrnul do daňových výdajů. Poplatník zvýší základ daně jednorázově za zdaňovací období, ve kterém došlo k porušení daňových podmínek (viz § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů). Ustanovení § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů následně umožňuje zahrnout toto nedaňové nájemné do vstupní ceny odkoupeného hmotného majetku.

<sup>123</sup> Krajský soud v Ústí nad Labem sp. zn. 16 Ca 365/96 ze dne 20. 1. 1997. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>124</sup> Vančurová, A. Původní nebo upravené texty pro ASPI, str. 76, 2005. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

Po ukončení finančního leasingu, kdy nájemce nemovitost odkoupí, může kdykoliv poté tuto nemovitost prodat. Zákon o daních z příjmů, ani jiný zákon vlastníkovu nebrání, aby majetek prodal. Příjem z prodeje nemovitosti podléhá zdanění daní z příjmů. Prodejní cenu je vhodné stanovit jako cenu obvyklou, přestože úřední odhad nemovitosti není pro účely zákona o daních z příjmů nutný, a to vzhledem k ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Pokud poplatník nesplní podmínky pro uplatnění nájemného u finančního leasingu do daňových výdajů, nemovitost odkoupí, nájemné zahrne do vstupní ceny odkoupené nemovitosti a tu pak následně prodá, je jeho daňovým výdajem zůstatková cena nemovitosti.

Pokud poplatník nesplní podmínky pro uplatnění nájemného u finančního leasingu do daňových výdajů, neboť nemovitost po odkoupení nezahrnul do svého obchodního majetku, a tuto nemovitost následně prodá, je jeho daňovým výdajem na dosažení příjmu podle § 10 zákona o daních z příjmů také zaplacené nájemné.

#### Paušální výdaje

Poplatník, který nepodniká společně na základě smlouvy o sdružení (viz § 12), se může rozhodnout, zda v dílčím základu daně podle § 7 uplatní skutečně vynaložené náklady, nebo z úhrnné výše příjmů uplatní náklady procentem ze zdanitelných příjmů v závislosti na druhu činnosti. Uplatnění nákladů stanovením procenta z příjmů je závazně diferencováno podle druhu činnosti.<sup>125</sup>

Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši

- a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- b) 60 % z příjmů ze živností řemeslných,
- c) 50 % z příjmů ze živnosti s výjimkou příjmů ze živností řemeslných,
- d) 40 % z příjmů z příjmů z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, nebo z příjmů podle § 7 odst. 2 písm. a) s výjimkou příjmů podle § 7 odst. 8, a nebo z příjmů podle § 7 odst. 2 písm. b) až d) zákona o daních z příjmů.

<sup>125</sup> Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem, str. 149. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005

Způsob uplatnění výdajů nelze zpětně měnit.

Zákon o daních z příjmů neumožňuje uplatnit paušální výdaje podle převažujících příjmů poplatníka. Z tohoto důvodu je třeba evidovat jednotlivé druhy příjmů samostatně a ke konkrétním příjmům uplatnit příslušnou výši paušálních výdajů.

Podle § 11 zákona o daních z příjmů pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluvlastníky podle spoluvlastnických podílů, mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši. Rovněž tak v souladu s ustanovení § 12 zákona o daních z příjmů pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky sdružení (§ 829 a násl. občanského zákoníku) rovným dílem, mohou účastníci sdružení uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.

Uplatní-li poplatník výdaje paušální částkou má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Pokud tedy poplatník prodá nemovitost zahrnutou v obchodním majetku a ve zdaňovacím období, ve kterém mu plyne příjem z prodeje nemovitosti uplatní výdaje paušální částkou, nemůže již vedle paušálních výdajů uplatnit žádné další výdaje vztahující se k prodané nemovitosti. Zde je však třeba upozornit, že k takto uplatněním paušálních výdajům přihlédné správce daně pouze v případě, kdy je nákup a prodej nemovitosti předmětem podnikatelské činnosti poplatníka. V případě, kdy tomu tak není, zahrne správce daně příjem z prodeje nemovitosti do dílčího základu daně poplatníka podle § 10 zákona o daních z příjmů, a to s poukazem na skutečnost, že při uplatnění výdajů procentem z příjmů nemá poplatník obchodní majetek (§ 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů) a prodej nemovitosti není příjmem ze živnosti.

Účelem paušálních výdajů je především snížení administrativní náročnosti jak na straně poplatníka, tak i správce daně při prokazování daňově účinných výdajů. Při aplikaci paušálních výdajů je však třeba si uvědomit, že propočít se uplatní procentem z příjmů, nikoliv z výnosů. Pokud tedy poplatník - fyzická osoba vede účetnictví, musí pro účely uplatnění výdajů procentem z příjmů evidovat jednotlivé příjmy samostatně.

#### Z judikatury:

► Daňový subjekt je oprávněn v dodatečném daňovém přiznání rovněž zvolit způsob uplatnění výdajů. Ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních

z příjmů vyžaduje pouze, aby poplatník uplatnil buď jeden anebo druhý způsob uplatnění výdajů, nemůže však kombinovat oba v jednom daňovém přiznání. Korektnost výkladu zde zvoleného byla nepřímo potvrzena novelou předmětného ustanovení. Ten s účinností od 1. 1. 2006 přidal na konec ustanovení § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů větu „Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit“. S ohledem na systematické zařazení této věty na konci § 7 odst. 9 je patrné, že zákon napříště zakazuje pouze následnou změnu výdajů paušálních na výdaje skutečné. Možnost druhého typu změny, tedy zvolení výdajů paušálních namísto výdajů skutečných při dodatečném daňovém přiznání, zůstává nadále možné.<sup>126</sup>

### Daňová evidence

Daňová evidence jsou především záznamy poplatníka o příjmech a výdajích v rámci podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. K daňové evidenci kromě sledování příjmů a výdajů v časovém sledu patří i evidence hmotného (a nehmotného majetku), pohledávek a závazků a také třeba tvorby rezervy na opravu hmotného majetku.<sup>127</sup>

Podle § 7b zákona o daních z příjmů daňová evidence (upravena v zákoně o daních z příjmů počínaje zdaňovacím obdobím roku 2004) zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, majetku a závazcích. Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2006 mohou účastníci sdružení vést daňovou evidenci společně, tj. mohou evidovat společné příjmy a společné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (obdobně tomu bylo do konce roku 2003 při vedení jednoduchého účetnictví).

Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí (nestanoví-li zákon o daních z příjmů jinak) zvláštní právní předpisy o účetnictví. Přitom zákon o daních z příjmů stanoví pouze obsah, nikoliv formu vedení daňové evidence a bude záležet pouze na daňovém subjektu, jaký způsob evidence zvolí.

Při nákupu nemovitosti pro podnikatelské účely poplatník zaeviduje tuto nemovitost ve své daňové evidenci. Pro účely ocenění majetku a závazků v daňové evidenci se hmotný majetek oceňuje podle §

<sup>126</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) sp. zn. I Afs 123/2006-59 ze dne 12. 2. 2008.

<sup>127</sup> Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2008, str. 127, 128. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008

29 zákona o daních z příjmů. V případě majetku pořízeného formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do pořizovací ceny majetku zahrnou výdaje s jeho pořízením související, hrazené nájemcem (zejména doprava, montáž, clo, provize, poplatky). Pořizovací cenou pozemku se rozumí cena včetně porostu, pokud se nejedná o pěstitelský celek trvalých porostů, který je hmotným majetkem podle § 26 zákona o daních z příjmů a odpisuje se. Taktéž vyřazení nemovitosti z obchodního majetku (např. z důvodu prodeje nemovitosti) poplatník uvede ve své daňové evidenci.

Poplatník je povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená zákona o daních z příjmů nebo zákonem o správě daní. Přitom je třeba vzít v úvahu ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů, které prodlužuje lhůtu pro vyměření daně ve vybraných případech.

#### **Dílčí základ daně u poplatníka s příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů**

Ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9 zákona o daních z příjmů, jsou také příjmy z převodu vlastní nemovitosti, s výjimkou příjmů od daně osvobozených podle § 4 tohoto zákona.

Dílčím základem daně je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Paušální výdaje nelze případě prodeje nemovitosti uplatnit. Pokud tedy poplatník nesplní podmínky pro osvobození příjmu od daně, může jako daňový výdaj uplatnit pouze doložené výdaje. Uplatnění výdajů na základě ocenění soudním znalcem zákon o daních z příjmů nepřipouští.

U příjmů z nemovitostí je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o věc zděděnou nebo darovanou, cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí.

Jde-li o hmotný majetek odpisovaný podle § 26 a následujících, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo sloužil k pronájmu, je výdajem zůstatková cena podle § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Jde-li o věc získanou směnou nebo výhrou, vychází se z ceny podle zákona o oceňování.

Jestliže např. manželé nezahrnuli do daňových výdajů odpisy ve výši 64 000 Kč, neboť nemovitost používali částečně pro bydlení a tuto nemovitost prodali za částku 820 000 Kč, je zdanitelný příjem částka 820 000 Kč snižená o 64 000 Kč, tj. o neuplatněné odpisy. Daňovým výdajem je zůstatková cena.<sup>128</sup>

Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje (např. poplatek realitní kanceláři za zprostředkování prodeje, částka za vypracování znaleckého posudku apod.) s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka.

K hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhodnotil, se při stanovení výdajů nepřihlíží.

Příjmy plynoucí ze splátek na základě uzavřené kupní smlouvy nebo ze zálohy na základě uzavřené smlouvy o budoucím prodeji nemovitosti se zahrnou do dílčího základu daně za zdaňovací období, ve kterém byly dosaženy.

Výdaje, které převyšují příjmy v tom zdaňovacím období, kdy poprvé plynou splátky nebo zálohy na prodej nemovitosti nebo na budoucí prodej nemovitosti (s výjimkou uvedenou v § 4) mohou být uplatněny v tomto zdaňovacím období až do výše tohoto příjmu. Jestliže příjem plyne i v dalších zdaňovacích obdobích, postupuje se obdobně, a to až do výše celkové částky, kterou lze podle tohoto ustanovení uplatnit.

U příjmů z prodeje nemovitého majetku je výdajem zaplacená daň z převodu nemovitostí podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, i když je uhrazena v jiném zdaňovacím období než v tom, v němž plyne příjem z prodeje. U příjmů z prodeje nemovitého majetku, který byl ve společném jmění manželů, je výdajem daň z převodu nemovitostí zaplacená kterýmkoliv z nich.

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2004 je výdajem je i vrácená záloha, i když je vrácena v jiném zdaňovacím období. Pokud např. poplatník přijme ve zdaňovacím období zálohu na prodej nemovitosti, kde příjem z prodeje není od daně z příjmů osvobozen, musí zálohu uvést do daňového přiznání. Pokud se prodej neuskuteční a prodávající tuto zálohu v následujícím roce vrátí, bude postupovat tím způsobem, že podá

<sup>128</sup> Sedláková, E. Zákon o daních z příjmů po novele s komentářem. Poradce, 2005, č. 7, str. 78

dodatečné daňové priznání na daňovou povinnost nižší a požádá správce daně o vrácení přeplatku.<sup>129</sup>

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

Příklad č. 1:

Poplatník zakoupil rodinný dům, který nezahrnul do obchodního majetku ani v něm neměl trvalé bydliště. Dům opravil a prodal. Úhrada kupní ceny ve výši 2 000 000 Kč byla stanovena ve splátkách po dobu třech let. V prvním roce činí splátka 1 000 000 Kč a ve druhém a třetím roce 500 000 Kč.

Výdajem na dosažení příjmů je u příjmů z prodeje nemovitosti cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt. Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka. K hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhodnotil, se při stanovení výdajů nepřihlíží. V uvedeném případě podléhá v prvním roce zdanění částka 1 000 000 Kč, ve druhém roce částka 500 000 Kč a ve třetím roce zbývající částka 500 000 Kč. Při uplatnění výdajů je poplatník omezen celkovou částkou výdajů, kterou si může do daňových výdajů v jednotlivých letech uplatnit podle vlastního uvážení.

Pokud by spolu s rodinným domem bylo prodáno i jeho zařízení, vztahuje se na movité věci prodávané spolu s touto nemovitostí osvobození podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Pokud by se jednalo o movité věci zahrnuté v předchozích obdobích do obchodního majetku poplatníka pro výkon podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti poplatníka, byl by příjem z prodeje těchto movitých věcí od daně z příjmů osvobozen až po pěti letech od jejich vyřazení z obchodního majetku.

Příklad č. 2:<sup>130</sup>

V roce 1998 jsem koupil ve Skryjích rekreační chalupu s poměrně velkým pozemkem za 700 000 Kč. V roce 2001 hodlám chalupu a část pozemku prodat. Část pozemku si ponechám, neboť mám v úmyslu zde postavit menší chatu. Problém však je v tom, že v kupní smlouvě z roku 1999 byla pouze jedna částka, tj. nebyla zvlášť vyčíslena cena chalupy

<sup>129</sup> Sedláková, E. Zákon o daních z příjmů po novele s komentářem. Poradce, 2005 č. 7, str. 110

<sup>130</sup> Píkal, V. Šimák, P. Jednotlivé druhy ostatních příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Slabikář daně z příjmů fyzických osob, 2002, č. 230. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

a zvláště cena pozemku. Tato skutečnost se mi nyní vymstila, neboť nevím, jaké výdaje uplatnit.

V tomto případě bychom doporučovali vyjít ze znaleckého odhadu ceny chalupy a pozemku, který bude nutno z důvodu stanovení základu daně z převodu nemovitostí vyhotovit. Z poměru ceny chalupy a pozemku vypočítáte cenu pozemku a chalupy podle skutečné ceny, za kterou jste tyto nemovitosti zakoupil. Daňovým výdajem v případě prodeje chalupy bude vypočítána částka podle tohoto poměru. Daňovým výdajem souvisejícím s prodejem pozemku bude poměrná část ceny pozemku v poměru k velikosti prodávaného pozemku.

#### Z judikatury:

► Nejvyšší správní soud při posuzování otázky zdanění příjmu stěžovatelky vycházel ze stanoviska, že se sice právní důvod vzniku pohledávky postoupením nezměnil, změnil se však charakter příjmu, když se jednalo o plnění ze smlouvy o postoupení pohledávky, který není příjmem za prodej cenných papírů, který by byl od daně z příjmů osvobozen. Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko, že zákon o daních z příjmů „zvýšení majetku“ nestanoví jako podmínku pro podřazení příjmů pod ustanovení § 10. Z ustanovení § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že všechny příjmy, nejde-li o příjmy dle ustanovení § 6 až § 9, jsou považovány za ostatní příjmy, při kterých dochází ke „zvýšení majetku“. Po posouzení všech okolností případu dospěl Ústavní soud k závěru, že výklad příslušného ustanovení § 10 odst. 1 učiněný Nejvyšším správním soudem a na jeho základě přijatý závěr o nepodmíněnosti zvýšení majetku pro podřazení předmětného příjmu pod ostatní příjmy z tohoto ustanovení dle názoru Ústavního soudu jednoznačně nevyplývá. Stejný názor zastává i právní praxe, když např. v komentáři k zákonu o daních z příjmů se k předmětnému ustanovení § 10 odst. 1 mimo jiné uvádí, že „(...) v ustanovení § 10 jsou uvedeny příklady hlavních druhů ostatních příjmů, které mohou přicházet v úvahu pro zdanění. Jde však o příjmy nahodilé, pro které je stanoven též limit osvobození (...). Důležité je předvěti § 10 odst. 1; aby se jednalo o „ostatní příjem“, musí dojít ke zvýšení majetku.“ (viz Pelech, P - Pelc, V.: Daně z příjmů s komentářem, 8. aktualizované vyd., Nakl. ANAG, Olomouc 2007, str. 208 a násl.). Obdobně, že „podmínkou zdanění ostatních příjmů je, že při nich dochází k navýšení majetku.“ (viz Brabec, F. a kol.: Daně 2006, ASPI MERITUM, Praha 2007, bod 1586 a násl.). Jak již bylo uvedeno



výše, podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR) musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež stanoví daňovou nebo poplatkovou povinnost. V daném případě však Nejvyšší správní soud příslušné zákonné ustanovení, tj. § 10 odst. 1 aplikoval a především interpretoval způsobem, který byl v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny tak, jak bylo již Ústavním soudem vyloženo v nálezech uvedených v bodě 20. Nešetřil totiž podstatu a smysl základního práva stěžovatelky na vlastnictví a přijatou interpretací se ocitl mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti. Touto interpretací zákonných ustanovení totiž rozšířil daňovou povinnost na situaci, na kterou při řádné (mírnější) interpretaci zákona daňová povinnost nedopadá, čímž zasáhl do základního práva stěžovatelky garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny.<sup>131</sup>

► U příjmů z prodeje vlastních nemovitostí získaných darováním je výdajem, o který se příjem při stanovení základu daně snižuje, cena zjištěná pro účely daně z darování. Jako výdaj nemůže být uznáno předání kupní ceny dárci, kdy nejde o výdaj vynaložený ani na dosažení příjmu, ani na zhodnocení věci již získané. V případě prodeje darované nemovitosti a následného vrácení daru dárci v penězích jde o dva samostatné na sobě nezávislé právní úkony. Peněžní částka prodejem získaná byla vrácena jiné osobě než nabyvateli, nedošlo ke zrušení kupní smlouvy a příjem prodejem nemovitosti získaný je proto nutné ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. e), § 10 zákona o daních z příjmů zdanit.<sup>132</sup>

#### Vyřazení z obchodního majetku

Důvodem k vyřazení nemovitosti z obchodního majetku poplatníka může být např. její prodej nebo směna (výměna nemovitosti za jinou). Zákon o daních z příjmů nestanoví, že by podnikatel nemohl majetek zahrnutý v obchodním majetku vyřadit z obchodního majetku před jeho prodejem nebo směnou.

<sup>131</sup> Ústavní soud sp. zn. IV. ÚS 650/05 ze dne 16. 8. 2007. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>132</sup> Krajský soud v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 380/94 ze dne 4. 1. 1995. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

Výše uvedeným vyřazením majetku z obchodního majetku podnikatele fyzické osoby podnikateli nevzniká zdanitelný příjem, podnikatel fyzická osoba nemůže sám sobě prodat např. rodinný domek či jiný majetek, který vlastní.<sup>133</sup>

Pokud by však poplatník nemovitost prodal do zákonem stanovené dvouleté lhůty podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nebo pětileté lhůty podle § 4 odst. 1 písm. b) tohoto zákona, vznikne mu již zdanitelný příjem. V tomto případě se nejedná o příjem z podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti, nýbrž o příjem ostatní podle § 10 zákona o daních z příjmů.

#### Příjem z prodeje nemovitosti ve společném jmění manželů

Zákon o daních z příjmů stanoví, že ostatní příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů, plynoucí manželům ze společného jmění se zdaňují u jednoho z nich. Je-li tedy nemovitost ve společném jmění manželů, manželé předmětnou nemovitost prodají a nesplní zákonem stanovené podmínky pro osvobození příjmů z prodeje, jedná se o zdanitelný příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů. Tento příjem musí v plné výši uvést do daňového přiznání pouze jeden z manželů, a to podle vzájemné dohody.

Výjimku tvoří případ, kdy byla nemovitost zahrnuta v obchodním majetku poplatníka. V tomto případě musí příjmy z prodeje takového majetku do daňového přiznání uvést ten z manželů, který měl předmětný majetek v obchodním majetku (§ 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů).

U příjmů plynoucích z prodeje nebo převodu majetku ve společném jmění, které byly zahrnuty v obchodním majetku zemřelého manžela (manželky), které plynou pozůstalému manželovi (manželce), se ke lhůtě uvedené v § 4 vztahující se k majetku nebo právu zahrnutým v obchodním majetku, nepřihlíží.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

#### Příklad č. 1:

Manželé měli v roce 2007 příjem z prodeje bytu nezahrnutého do obchodního majetku poplatníka. Byt je součástí společného jmění. Při prodeji nebyl splněn časový test pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm.

<sup>133</sup> Sedláková, E. Zákon o daních z příjmů po novele s komentářem. Poradce, 2005, č. 7, str. 20

a) a b) zákona o daních z příjmů. Daň z převodu nemovitosti však manželé uhradili až v roce 2008.

V tomto případě podléhal příjem v roce 2007 zdanění daní z příjmů fyzických osob v rámci § 10 zákona o daních z příjmů. Tento příjem zahrnul do svého přiznání jeden z manželů. Po zaplacení daně z převodu nemovitostí lze za zdaňovací období roku 2008 podat dodatečné daňové přiznání a vyžádat si přeplatek na daní z příjmů (pokud je správcem daně evidován). Podle § 24 odst. 2 písm. u) zákona o daních z příjmů je výdajem daň z převodu nemovitostí zaplacená kterýmkoliv z manželů.

#### Příklad č. 2:<sup>133</sup>

V roce 2001 jsme s manželkou prodali chatu a garáž. Příjmy z prodeje obou nemovitostí nejsou od daně osvobozené a tyto nemovitosti byly ve společném jmění. V tomto roce jsem také vyhrál v tuzemsku v loterii 50 000 Kč, které byly zdaněny plátcem, tj. organizátorem této loterie na moje jméno. Musím příjmy z prodeje chaty a garáže zdanit já, nebo je může zdanit moje manželka?

Podle § 10 odst. 2 zákona o daních z příjmů se příjmy podle citovaného ustanovení odst. 1 zdaňují u jednoho z manželů, pokud plynou z bezpodílového spoluvlastnictví. Pokud byla sázenka do loterie zakoupená z peněz ve společném jmění a výhra z loterie byla zdaněna u manžela (manžel byl poplatníkem), musí příjmy z prodeje obou nemovitostí zdanit manžel. Pokud však byla sázenka zakoupena z peněžních prostředků, které byly pouze ve vlastnictví manžela, může příjem z prodeje obou nemovitostí zdanit kterýkoli z manželů.

#### Příjem z prodeje nemovitosti ve spoluvlastnictví

Charakteristickým znakem podílového spoluvlastnictví je, že míru práv a povinností spoluvlastníků určují jejich podíly na společné věci. Nejde o reálnou část věci, nýbrž o ideální podíl.<sup>134</sup>

Podle § 11 zákona o daních z příjmů se příjmy dosažené společně dvěma nebo více poplatníky z titulu spoluvlastnictví k věci nebo ze společných práv a společné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení rozdělují mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů. Počínaje rokem 2004 zákon o daních z příjmů dále stanoví, že plynou-li příjmy z užívání věci ve spoluvlastnictví na

<sup>133</sup> Píkal, V., Šimák, P. Slabikář daně z příjmů fyzických osob. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>134</sup> Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem, str. 199. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005

základě písemné smlouvy uzavřené všemi spoluvlastníky jen určitým spoluvlastníkům nebo jinak, než odpovídá jejich spoluvlastnickým podílům, rozdělují se tyto příjmy a výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů podle této smlouvy; přitom výdaje musí být pro účely tohoto ustanovení rozdělovány ve stejném poměru jako příjmy.

Toto ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

Příklad:

Podíloví spoluvlastníci domu (každý vlastní 50 %) pronajímají nemovitost a příjmy a výdaje (včetně odpisů) mezi sebe rozdělují v poměru 70:30. Následně se rozhodli nemovitost prodat, příjem z prodeje nemovitosti činil 2 800 000 Kč. Při prodeji nebyly splněny podmínky pro osvobození příjmu z prodeje od daně. Výdajem je v tomto případě v souladu s ustanovení § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů mimo jiné i zůstatková cena nemovitosti, která v daném případě činí 1 400 000 Kč. V daném případě činí u každého ze spoluvlastníků zdanitelný příjem 1 400 000 Kč a k tomuto příjmu může uplatnit jako výdaj zůstatkovou cenu nemovitosti ve výši 700 000 Kč, a to i přesto, že v předchozích zdaňovacích obdobích jeden ze spoluvlastníků uplatnil jako svůj daňový výdaj odpisy ve výši 980 000 Kč a druhý ze spoluvlastníků ve výši 420 000 Kč.

### **Závazné posouzení**

Ze strany daňových subjektů, jejich zástupců a odborné veřejnosti se stále naléhavěji objevuje požadavek na všeobecné závazné posouzení správcem daně (editační povinnost, advanced ruling, binding ruling), t.j. povinnosti správce daně ještě před vznikem povinnosti podat daňové přiznání, vydat rozhodnutí, jak bude správce daně v daňovém řízení postupovat.<sup>135</sup>

Závazným posouzením (tzv. editační povinnost) se rozumí povinnosti správce daně vydat na žádost poplatníka rozhodnutí, jak bude v určité konkrétní situaci postupovat, a to zpravidla ještě před vznikem povinnosti podat daňové přiznání za příslušné zdaňovací období. Výklad konkrétního právního předpisu správcem daně napomáhá posílení právní jistoty poplatníka a umožňuje předvídatelnost rozhodování správce daně. Závazné posouzení vydá správce daně pouze v případech

---

<sup>135</sup> Rod, J. Závazné posouzení správcem daně. Původní nebo upravené texty pro ASPI, 2005. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

výslovně stanovených zvláštním daňovým zákonem. V současné době obsahuje ustanovení o závazném posouzení vedle zákona o daních z příjmů také zákon o dani z přidané hodnoty a zákon o správě daní.

Vedle závazného posouzení pro uplatnění daňové ztráty (§ 38na), závazného posouzení cen sjednaných v obchodních vztazích (38nc), závazného posouzení skutečnosti, zda se jedná o výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje (§ 34a), o závazné posouzení poměru výdajů spojených s provozem nemovitosti používané zčásti k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti anebo k pronájmu a zčásti k soukromým účelům, které lze uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24b) a o závazné posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením (§ 33a), obsahuje zákon o daních z příjmů i závazné posouzení, které je možno využít v souvislosti s prodejem nemovitosti. Jedná se o závazné posouzení způsobu rozdělení výdajů, které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům (§ 24a).

Žádost o závazné posouzení (s výjimkou závazného posouzení podle § 38na zákona o daních z příjmů) je zpoplatněna podle zákona o správních poplatcích<sup>136</sup> položka 1 Sazebníku bod 1 písm. r) - v) správním poplatkem ve výši 10 000 Kč, a to již při přijetí žádosti o vydání rozhodnutí. Zpoplatnění vydání rozhodnutí o závazném posouzení je běžné i v jiných zemích Evropské unie. Prakticky se jedná o platbu za poskytnutí služby poplatníkovi, který tak získává na určitou dobu právní jistotu při své podnikatelské nebo jiné výdělečné činnosti. Zaplacený správní poplatek je pro poplatníka daňově uznatelným výdajem.

#### Závazné posouzení způsobu rozdělení výdajů, které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům

O závazné posouzení může požádat poplatník, kterému vzniknou výdaje související se zdanitelnými příjmy a příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny.

O posouzení příslušných operací musí poplatník požádat příslušného správce daně a v žádosti uvést zákonem stanovené nezbytně nutné údaje:

a) jméno, příjmení, bydliště, místo podnikání a daňové identifikační číslo, pokud bylo přiděleno,

<sup>136</sup> Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

b) adresu, na které se nemovitost používaná zčásti k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti anebo k pronájmu a zčásti k soukromým účelům nachází,

c) plochu a objem jednotlivých obytných i neobytných prostor nemovitosti s rozdělením na prostory využívané a nevyužívané k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti anebo k pronájmu, včetně údajů o jejich vytápění, klimatizaci apod.,

d) popis, jak jsou jednotlivé prostory nemovitosti využívány k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti anebo k pronájmu ve zdaňovacím období, kterého se má rozhodnutí o závazném posouzení výdajů týkat,

e) popis a dokumentaci způsobu, jakým byly výdaje spojené s provozem nemovitosti používané zčásti k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti anebo k pronájmu a zčásti k soukromým účelům, do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uplatněny,

f) návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení výdajů.

Možnost požádat správce daně o závazné posouzení v tomto případě bylo do zákona zařazeno z důvodu složitosti rozdělení výdajů v některých konkrétních případech.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

Příklad:

Poplatník zdědil po tetě 3. 8. 2001 ¼ rodinného domu, ve kterém nebydlel, ale užíval ho k rekreaci. Cena domu pro účely daně dědické činila 1 600 000 Kč. 1. 1. 2008 odkoupil od druhého spoluvlastníka zbývající ¼ domu a stal se tak vlastníkem celého rodinného domu. Kupní cena ¼ domu činila 500 000 Kč. 30. 3. 2008 rodinný dům prodal za částku 5 000 000 Kč. Od 3. 8. 2001 do konce roku 2007 vynaložil poplatník na opravy domu, který byl částečně zdevastovaný, za materiál 950 000 Kč. Práce na domě prováděl poplatník sám a k datu prodeje domu byla cena provedených stavebních prací (bez hodnoty materiálu) stanovena znaleckým posudkem na 275 000 Kč. Druhý ze spoluvlastníků se na opravách domu vlastní prací nepodílel a odmítl i účast na finanční úhradě za materiál.

V daném případě nepodléhá příjem z prodeje ¼ rodinného domu, které poplatník nabyt děděním dne 3. 8. 2001 zdanění daní z příjmů, neboť je v souladu s ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů od daně z příjmů osvobozen. Zároveň podle § 25 odst. 1 písm.

i) tohoto zákona za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat také výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně.

Podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je u příjmů z převodu nemovitosti výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o věc zděděnou nebo darovanou, cena zjištěná pro účely daně dědické nebo darovací. Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka. K hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhodnotil, se při stanovení výdajů nepřihlíží.

Příjem ke zdanění plynoucí z prodeje domu tedy činí 1 250 000 Kč (tj.  $\frac{1}{4}$  z prodejní ceny 5 000 000 Kč).

Jako výdaj poplatník nemůže v souladu s ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů uplatnit částku 1 600 000 Kč, kterou byly  $\frac{1}{4}$  rodinného domu ohodnoceny pro účely daně dědické, neboť se jedná o výdaj vynaložený na příjem od daně osvobozený. Jako výdaj však může uplatnit částku 500 000 Kč, za kterou dne 1. 1. 2008 odkoupil od druhého spoluvlastníka zbývajících  $\frac{3}{4}$  domu.

Z výdajů za materiál na opravy nemovitosti v celkové hodnotě 950 000 Kč může prodávající uplatnit do výdajů 0 Kč.  $\frac{1}{4}$  z hodnoty materiálu činí 712 500 Kč. Tato část z hodnoty oprav se vztahuje k té části nemovitosti, u níž je příjem z prodeje od daně osvobozen. Z tohoto důvodu nelze jako daňový výdaj tuto částku uplatnit. Občanský zákoník stanoví většinovému spoluvlastníku domu povinnost podílet se na jeho opravách  $\frac{1}{4}$ , neboť podle § 137 občanského zákoníku podíl vyjadřuje míru, jakou se spoluvlastníci podílejí na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví ke společné věci. Druhý ze spoluvlastníků tedy má zákonnou povinnost přispět na opravu společné věci, a to ve výši svého spoluvlastnického podílu (tj.  $\frac{1}{4}$ ). Pokud jeden ze spoluvlastníků hradí všechny výdaje s nemovitostí spojené, nelze tuto skutečnost daňově zohlednit.

Hodnotu prací na domě provedených poplatníkem, jejichž cena byla stanovena znaleckým posudkem na 275 000 Kč, nelze jako výdaj uplatnit, neboť podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů se k hodnotě vlastní

práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhodnotil, při stanovení výdajů nepřihlíží.

Základ daně podle § 10 zákona tedy bude činit 1 250 000 Kč - 500 000 Kč = 750 000 Kč.

#### Procesní postup při vydání závazného posouzení

Zákon o správě daní upravuje procesní postup při vydání závazného posouzení, který je nedílnou součástí řízení o vydání závazného posouzení. Institut závazného posouzení byl do zákona o správě daní zaveden již s účinností pro rok 2004, a to konkrétně v rámci ustanovení § 34b tohoto zákona. Toto ustanovení obsahuje obecné náležitosti závazného posouzení a stanoví procesní postup při vydávání závazného posouzení daňových důsledků, které pro daňový subjekt vyloučí z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, jakož i podmínky účinnosti závazného posouzení. Správce daně, jak již bylo uvedeno, vydá rozhodnutí v individuálním případě tehdy, když zvláštní daňový zákon jeho vydání předpokládá. Proti rozhodnutí o závazném posouzení se nelze odvolat.

Zákonem nejsou stanoveny lhůty, do kdy musí být žádost o závazné posouzení poplatníkem podána. Taktéž není stanovena lhůta pro správce daně, do kdy musí rozhodnutí o závazném posouzení vydat. Poplatník tak může žádost o rozhodnutí o závazném posouzení podat kdykoliv po shromáždění potřebných údajů a při případné nečinnosti správce daně může využít ustanovení o nečinnosti upravená v zákoně o správě daní. Podle § 34c zákona o správě daní může poplatník čelit nečinnosti správce daně tím, že upozorní jemu nadřízeného správce daně, že

- a) správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoliv uplynulo 6 měsíců ode dne, kdy byl vůči daňovému subjektu učiněn poslední úkon v řízení, kterého se předpokládá nečinnost týká, nebo
- b) správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoliv již došlo k soustředění podkladů potřebných pro vydání tohoto rozhodnutí, nebo
- c) marně uplynula daňovým zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon,
- d) správce daně neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu obvyklá.

Nadřízený správce daně je povinen podnět prověřit, a pokud je důvodný, přikázat správci daně odstranění zjištěného porušení



povinnosti postupovat v řízení bez zbytečných průtahů. Nedojde-li ani poté k nápravě, a to do 30 dnů od doručení podnětu daňového subjektu, zjedná nadřízený správce daně nápravu ve své působnosti, popř. ve věci rozhodne sám nebo pověří jiného správce daně. Neshledá-li tento nejblíže nadřízený správce daně podnět oprávněným, odloží jej a daňový subjekt o tom s uvedením důvodů vyrozumí.

Pokud by bylo rozhodnutí o závazném posouzení skutečnosti, zda lze uplatnit daňovou ztrátu jako položku odčitatelnou od základu daně, nebo rozhodnutí o závazném posouzení pro účely uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj vydáno správcem daně po lhůtě pro podání daňového přiznání, lze při kladné odpovědi správce daně podat dodatečné daňové přiznání.

### **Pohledávky a závazky za prodanou nemovitostí**

Pokud nedojde k úhradě ceny za prodanou nemovitost kupujícím, nepodléhá pohledávka u poplatníků s příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů, stejně jako u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci, zdanění daní z příjmů.

### Ukončení činnosti poplatníka

V případech, kdy se poplatník rozhodl ukončit svou podnikatelskou činnost, je povinen upravit svůj základ daně podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů mimo jiné i o výši pohledávek, a to i neuhrazených pohledávek za prodej nemovitostí.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

#### Příklad:

Poplatník vedl do 31. 12. 2008 daňovou evidenci, k tomuto datu ukončil podnikání. V tomto případě musí upravit svůj základ daně podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Poplatník k tomuto datu eviduje pohledávku z prodeje nemovitosti za dlužníkem v konkursu ve výši 2 000 000 Kč. Krajský soud vydal konečnou zprávu o zpeněžování majetku z podstaty dne 23. 11. 2008, konečná výše uspokojení pohledávky dosud není známa.

Podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů je poplatník, který podnikal a vedl daňovou evidenci, za zdaňovací období (část zdaňovacího období), které předchází dni ukončení podnikatelské činnosti (tj. v tomto případě rok 2008) upravit základ daně mimo jiné i o výši

pohledávek, s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Pohledávkou podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona je také pohledávka za dlužníkem,

1. u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkursu nebo u něhož soud zrušil konkurs pro nedostatek majetku a pohledávka byla poplatníkem přihlášena do konkursu a měla být vypořádána z konkursní podstaty,
2. který je v konkursním a vyrovnacím řízení, na základě výsledků konkursního a vyrovnacího řízení.

Jak vyplývá z výše uvedeného není poplatník, který vedl daňovou evidenci, povinen v případě, kdy uplatnil pohledávku v konkursním řízení, o výši této pohledávky upravit základ daně, a to na základě výsledků konkursního (případně vyrovnacího) řízení.

V případě, kdy poplatník k datu ukončení své podnikatelské činnosti eviduje pohledávku za dlužníkem, kterou přihlásil do konkursního řízení a konečnou výši uspokojení k datu pro podání daňového přiznání nezná, nebude zvyšovat základ daně o tuto pohledávku.

Pokud poplatník následně např. v červenci roku 2009 zjistí, že v rámci konkursního řízení bude jeho pohledávka uspokojena ve výši 1 000 000 Kč, a tato částka mu bude zároveň i vyplacena, bude postupovat následovně:

- za rok 2008 zvýší základ daně z titulu této pohledávky o částku 0,
- částka 1 000 000 Kč podléhá v roce 2009 zdanění podle § 10 zákona o daních z příjmů.

Pokud by poplatník např. podal daňové přiznání k datu 15. 2. 2009 a dne 15. 3. 2009 by zjistil, že jeho pohledávka bude v rámci konkursního řízení uspokojena v částce 1 000 000 Kč, musí podat opravné daňové přiznání, ve kterém zvýší základ daně právě o tuto částku. Pokud bude následně věřiteli v roce 2009 částka 1 000 000 vyplacena, nebude tento příjem podléhat zdanění podle § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení zákona se do základu daně nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka.

### Opravné položky k pohledávkám

Zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 2 písm. i) umožňuje poplatníkům uplatnit jako daňový výdaj opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zákon o rezervách. Tímto zákonem jsou závazně stanoveny podmínky, za kterých je možné opravné položky vytvořit, jakož i maximální výše, ve které je možno tyto opravné položky tvořit jako daňově účinný výdaj.

Daňově relevantní jsou opravné položky tvořené v souladu se zákonem o rezervách k pohledávkám, které se staly z definovaných objektivních důvodů pochybnými, resp. hůře vymahatelnými.<sup>138</sup>

Opravné položky podle zákona o rezervách mohou vytvářet pouze poplatníci, kteří vedou účetnictví. Opravné položky nemohou vytvářet poplatníci, kteří vedou daňovou evidenci.

V souladu s ustanovení § 2 odst. 2 zákona o rezervách lze opravné položky tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno a takto vzniklý příjem nebyl příjmem osvobozeným od daně z příjmů nebo nezahrnovaným do základu daně z příjmů nebo zahrnovaným do samostatného základu daně z příjmů anebo základu daně pro zvláštní sazbu daně.

K pohledávkám vzniklým věřiteli v době, kdy vedl daňovou evidenci, nelze ani po přechodu na účetnictví tvořit zákonné opravné položky, protože při jejich vzniku nešlo o zdanitelný výnos. Jestliže v té době ale nabytím pohledávku od původního věřitele, který vedl účetnictví, pak takovouto opravnou položku tvořit může. Účetní ani daňová ztráta nejsou překážkou tvorby zákonné opravné položky k pohledávkám.<sup>139</sup>

Není-li zákonem o rezervách výslovně stanoveno jinak, opravné položky se netvoří k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů a ostatních investičních nástrojů, úvěrů, půjček, ručení, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty společnosti, smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, k pohledávkám nabytým bezúplatně a k souboru pohledávek. Opravné položky lze tedy vytvářet i k neuhrazeným pohledávkám za prodanou nemovitostí.

<sup>138</sup> Džgel, M. Rezervy a opravné položky. Poradce, 2006, Vzory a případy č. 1, str. 90

<sup>139</sup> Džgel, M. Rezervy a opravné položky. Poradce, 2008, 1000 řešení č. 4, str. 22, 27

Opravné položky nelze dále tvořit k právně neexistujícím pohledávkám (např. k pohledávkám vzniklým na základě právního úkonu, který byl neplatný od samého počátku), a ani k pohledávkám, které již zanikly (např. byla uzavřena dohoda o nahrazení původní pohledávky pohledávkou novou). Podle § 2 odst. 4 zákona o rezervách nepostupuje-li věřitel podle § 5 (bankovní opravné položky) a § 8 (pohledávky za dlužníky v insolventním řízení) tohoto zákona, nesmí tvořit opravné položky k pohledávkám, jestliže má k dlužníkovi současně splatné závazky a neprovede vzájemný zápočet pohledávek a závazků. Pokud je pohledávka zpochybněna právním úkonem dlužníka (např. žalobou), ustanovení o zákazu tvorby opravné položky se nepoužije na tu část hodnoty pohledávky, která převyšuje hodnotu závazku dlužníkem zpochybněných. Zápočet je pak nutné provést ke dni pravomocného ukončení řízení. Pohledávka ke dni, kdy se opravná položka tvoří, nesmí být promlčená.

Poplatník je povinen v souvislosti s podáním daňového přiznání prověřit odůvodněnost tvorby rezerv a opravných položek a jejich skutečný stav porovnat s výší, kterou může poplatník uplatnit podle tohoto zákona v základu daně příjmů zjištěném podle zákona o daních z příjmů.

Pokud poplatník vytvoří opravnou položku k neuhrazené pohledávce za prodanou nemovitostí, je povinen opravnou položku zrušit ke dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, ke dni přerušeni podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud tato činnost není zahájena do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém došlo k přerušeni, jakož i ke dni předcházejícímu den účinnosti rozhodnutí o prohlášení konkursu.

Splní-li věřitel veškeré podmínky stanovené zákonem o rezervách (zejména zahájení vymáhání pohledávky), vytvoří opravnou položku rovnou jmenovité hodnotě pohledávky, tedy ve výši 100%. Jedná se o optimální stav, kdy celá výše pohledávky je postupně obsažena v daňově účinných výdajích. Tento stav pak trvá nebo nastane jednorázový odpis pohledávky do daňově účinných výdajů a rozpuštění opravné položky.

Zákonné opravné položky lze při splnění podmínek zákona o rezervách tvořit kdykoli v průběhu zdaňovacího období, nikoli až na

jeho konci. Což má reálný a podstatný přínos, např. při postoupení takovýchto pohledávek během roku.<sup>139</sup>

#### Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení

Tyto opravné položky, které jsou daňovým výdajem, mohou tvořit poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek nebo pořizovací ceny pohledávek nabytých postoupením přihlášených u soudů ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byly pohledávky přihlášeny.

Na pohledávky přihlášené po uplynutí lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku a na pohledávky vyloučené v § 2 odst. 2 zákona o rezervách nelze tyto opravné položky, které jsou daňově účinné, tvořit.

Opravné položky se podle § 8 odst. 2 zákona o rezervách zruší v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení nebo v případě, kdy pohledávka byla účinně popřena insolvenčním správcem nebo v případě, kdy pohledávka byla účinně popřena věřitelem nebo dlužníkem, a insolventní zákon<sup>140</sup> těmto osobám právo popřít pohledávku přiznává.

V případě, že pomínou důvody pro existenci opravné položky vytvořené podle tohoto ustanovení nebo na základě rozhodnutí poplatníka, je možné snížit vytvořenou opravnou položku na úroveň, která by mohla být vytvořena podle ustanovení § 8a zákona o rezervách. Poplatník pak pokračuje v tvorbě opravné položky podle § 8a.

K pohledávkám přihlášeným po uplynutí lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku nelze tvořit tyto až 100% zákonné opravné položky podle § 8 zákona o rezervách, ale protože insolvenční řízení je druhem soudního řízení, může k dané pohledávce věřitel tvořit zákonné opravné položky podle § 8a odst. 2, příp. 3 zákona o rezervách. Pokud se ovšem věřitel tohoto soudního řízení včas a řádně účastní. Při zamítnutí žádosti o konkurs dlužníka pro nedostatek majetku nelze tvořit zákonné opravné položky, je ale možno jednorázově

<sup>139</sup> Děržel, M. Rezervy a opravné položky. Poradce, 2008, 1000 řešení č. 4, str. 37

<sup>140</sup> Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů

daňově účinně odepsat pohledávku za dlužníkem, u něhož soud takto zrušil konkurs.<sup>142</sup>

#### Opravné položky podle § 8c zákona o rezervách

Rozvahovou hodnotou pohledávky se rozumí její jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaúčtovaná na rozvahových účtech poplatníka bez vlivu změny reálné hodnoty (oceňovacího rozdílu) nebo vedená v prokazatelné evidenci podle § 3 odst. 3 zákona o rezervách.

Nepostupuje-li poplatník u nepromlčené pohledávky podle § 5 § 5a, § 6, § 8, § 8a, § 8b, může ve zdaňovacím období vytvořit opravnou položku až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství, pokud se jedná o nepromlčenou pohledávku, jejíž hodnota v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne 30 000 Kč pouze v případě:

- nejedná se o pohledávku vymezenou v § 8a odst. 4,
- od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců,
- rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne částku 30 000 Kč,
- k pohledávkám vzniklým vůči témuž dlužníkovi lze vytvořit opravnou položku, pokud celková hodnota pohledávek bez příslušenství za tímto dlužníkem nepřesahuje 30 000 Kč,
- je o této pohledávce vedena samostatná evidence.

Jednorázová tvorba daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám s rozvahovou hodnotou v okamžiku vzniku do 30 000 Kč je možná i v průběhu zdaňovacího období, avšak zároveň musí být vždy splněna podmínka, že celková hodnota pohledávek za jedním dlužníkem, u kterých poplatník postupuje podle tohoto ustanovení, nesmí za zdaňovací období překročit částku 30 000 Kč.<sup>143</sup>

U pohledávek do 30 000 Kč je ponechán stávající stav, tj. možnost plného jednorázového daňového odpisu pohledávek věřitelem vůči jednomu dlužníkovi v maximálním rozsahu 30 000 Kč, což se s ohledem na náklady

<sup>142</sup> Děrgel, M. Rezervy a opravné položky. Poradce, 2008, 1000 řešení č. 4, str. 20, 23

<sup>143</sup> Svoboda, J. Zákon o rezervách s komentářem k nejvýznamnějším změnám v letech 2005-2008. Poradce, 2009, č. 3 str. 169

soudního řízení osvědčilo a navíc se přitom jedná z hlediska dopadu na veřejné rozpočty o hodnotově nevýznamné pohledávky.<sup>144</sup>

Za podmínek § 8c zákona o rezervách lze k nevýznamným pohledávkám (do 30 000 Kč) vytvořit 100% zákonnou opravnou položku kdykoli po 12 měsících od splatnosti.<sup>145</sup>

Po vytvoření 100 % opravné položky podle § 8c zákona o rezervách lze provést odpis pohledávky do výše vytvořené zákonné opravné položky, který bude v souladu s § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů daňovým výdajem. Zároveň musí být také rozpuštěna zákonná opravná položka vytvořená podle § 8c zákona o rezervách.

#### Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994

Podle § 8a odst. 1 zákona o rezervách počínaje rokem 2008 opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhne částku 200 000 Kč a jejichž tvorba je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou v období, za které se podává daňové přiznání, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, pokud k těmto pohledávkám nevytvářejí opravné položky podle § 5 a § 5a, a od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než 6 měsíců, až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

#### *Vyšší tvorba opravných položek k pohledávkám do 200 000 Kč*

Podle § 8 odst. 2 zákona o rezervách lze vyšší opravné položky ke zde uvedeným pohledávkám vytvářet jen v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zákona o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů<sup>146</sup> nebo soudní řízení, anebo správní řízení podle správního řádu<sup>147</sup>, jehož se poplatník daně příjmů řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva, za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než

- a) 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- b) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,

<sup>144</sup> Svoboda, J. Zákon o rezervách s komentářem k nejvýznamnějším změnám v letech 2005-2008. Poradce, 2009, č. 3 str. 168

<sup>145</sup> Děrgel, M. Rezervy a opravné položky. Poradce, 2008, 1000 řešení č. 4, str. 26

<sup>146</sup> Zákon č. 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>147</sup> Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

- c) 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- d) 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- e) 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

#### *Vyšší tvorba opravných položek k pohledávkám nad 200 000 Kč*

Poslední kategorií tvoří tzv. „významné“ pohledávky (tj. pohledávky s rozvahovou hodnotou v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč), u nichž jakákoliv tvorba daňově uznatelných opravných položek bez soudního řešení pohledávky není možná. Jedná se totiž o pohledávky natolik významné, že motivace poplatníka k jejich soudnímu řešení, pokud jsou právně i hodnotově nezpochybnitelné, by měla být velmi silná. Kromě toho i v případě neuhrazení pohledávky dlužníkem je velmi významnou finanční stimulací možnost dalšího snížení základu daně věřitele o celou její hodnotu, což ve většině případů přesahuje náklady na její vymáhání.<sup>148</sup>

Podle § 8a odst. 3 zákona o rezervách mohou počínaje rokem 2008 opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku je vyšší než 200 000 Kč a nejsou k nim vytvářeny opravné položky podle § 5 a 5a, v období, za které se podává daňové přiznání, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, jen v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zákona o rozhodčím řízení a o výkonu rozhodčích nálezů nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle správního řádu, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění svého práva za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než

- a) 6 měsíců, až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- b) 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- c) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- d) 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- e) 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- f) 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Zákon o rezervách tedy od roku 2008 zpřísňuje pravidla pro tvorbu opravných položek k pohledávkám nad 200 000 Kč. Podle přechodných

<sup>148</sup> Svoboda, J. Zákon o rezervách s komentářem k nejvýznamnějším změnám v letech 2005-2008. Poradce, 2009, č. 3 str. 168



ustanovení se ustanovení § 8a zákona o rezervách ve znění účinném od 1. ledna 2008 použije poprvé pro tvorbu opravných položek, která započala od 1. ledna 2008.

*Další podmínky pro uplatnění opravných položek podle § 8a zákona o rezervách*

Opravné položky nelze uplatnit u pohledávek již odepsaných na vrub výsledku hospodaření a dále u pohledávek vzniklých

- a) za společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný vlastní kapitál,
- b) mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů.

Opravné položky se zruší, pokud pomínou důvody pro jejich existenci nebo pokud pohledávka, k níž byla opravná položka vytvořena, se promlčela, popřípadě nastaly důvody, za nichž se odpis pohledávky považuje za výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ustanovení zákona o daních z příjmů.

#### Odpis neuhrazené pohledávky

Pro úplnost je třeba uvést, že zákon o daních příjmů počínaje rokem 2008 ruší daňový odpis pohledávek splatných do konce roku 1994 u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Ustanovení o odpisu těchto pohledávek bylo vzhledem k tomu, že odpis probíhá již od roku 1995, nadbytečné.

#### Postoupení pohledávky

Jestliže svoji pohledávku, vzniklou v souvislosti s podnikatelskou či jinou samostatnou výdělečnou činností, postoupí postupitel - poplatník daně z příjmů fyzických osob, který nevede účetnictví, postupuje podle § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů. Jeho zdanitelným příjmem je v okamžiku postoupení jmenovitá hodnota pohledávky (popř. pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením), i kdyby byla tato pohledávka postoupena za cenu nižší a i kdyby částku za postoupenou pohledávku fakticky obdržel například až v příštím roce.

Postup podle § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů se použije i v případě, že se jedná o příjem podle § 10 tohoto zákona, tedy například právě v případě příjmů z prodeje nemovitosti, avšak neposuzují se tak pohledávky, které vznikly z titulu příjmů fyzických

osob a které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny.

Výše uvedený postup se dále nepoužije při postoupení pohledávky podle § 33a zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku. Při postoupení pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) je příjmem částka, za kterou byly pohledávky postoupeny.

#### Z judikatury:

► Daňovým výdajem je ve smyslu zákona o daních z příjmů pouze takový výdaj, který se vztahuje k příjmu z konkrétní postoupené pohledávky a to jen do výše příjmů z této pohledávky.<sup>149</sup>

#### Zánik závazku

V souladu s ustanovení 574 občanského zákoníku může věřitel s dlužníkem dohodnout, že se vzdává svého práva nebo že dluh promíjí. Tato dohoda, která musí být uzavřena písemně, se může týkat i příjmů z prodeje nemovitostí, a daňové dopady bude mít zejména v případě, kdy nemovitost byla v době prodeje v obchodním majetku poplatníka. Věřitel v tomto případě nemůže uplatnit jako daňové ty výdaje, které vynaložil v souvislosti se vznikem pohledávky, neboť se nejedná o výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů). Dlužníkovi vzniká prominutím závazku v souladu s § 3 zákona o daních z příjmů (pokud není příjem od daně osvobozen) zdanitelný nepeněžní příjem.

Pokud dojde k narovnání mezi věřitelem a dlužníkem, je třeba zvážit, zda se jedná o narovnání např. z důvodu reklamace a slevy z ceny nebo z jiných důvodů (např. z důvodu neochoty dlužníka zaplatit). Pokud dojde ke snížení výše pohledávky z důvodu reklamace, nemá tato skutečnost další daňové dopady. Pokud by však došlo k narovnání z důvodu spornosti závazku a neochoty stran obrátit se na soud, nemůže v tomto případě věřitel uplatnit jako daňové výdaje, které vynaložil v souvislosti se vznikem pohledávky, nebo její části, která zanikla narovnáním.

#### **Nezdanitelná část základu daně**

Standardní odpočty snižují základ daně o předem stanovenou pevnou částku, jestliže daňový subjekt splní podmínky, na které se uplatnění

<sup>149</sup> Krajský soud v Brně sp. zn. 29 Ca 212/2001 ze dne 30. 9. 2003. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

standardního odpočtu váže. Zpravidla zohledňují sociální postavení poplatníka, a tak mohou i částečně kompenzovat určitý handicap, např. invaliditu. Nestandardní odpočty představují položky, které může daňový subjekt odečíst od základu daně v prokazatelně vynaložené výši, jde např. o dary na veřejně prospěšné účely nebo úroky z úvěrů na bytovou potřebu.<sup>150</sup>

Od základu daně lze při splnění podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů odečíst hodnotu poskytnutých darů, zaplacené úroky z úvěru ze stavebního spoření a z hypotečního úvěru, jakož i z úvěrů souvisejících, příspěvky zaplacené na penzijní připojištění a zaplacené pojistné na soukromé životní pojištění, členské příspěvky zaplacené členem odborové organizace odborové organizaci, úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání podle zákona o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání<sup>151</sup>.

Na uplatnění nezdanitelných částí základu daně podle § 15 zákona o daních z příjmů má nárok i poplatník, jehož příjmy jsou ve zdaňovacím období tvořeny např. i pouze příjmy z prodeje nemovitostí.

U daňového nerezidenta se základ daně o zaplacené úroky z úvěrů<sup>152</sup> sníží za zdaňovací období, pokud úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území České republiky činí nejméně 90 % všech jeho příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny nebo příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

### **Daňová ztráta**

Možnost vzniku daňové ztráty upravuje zákon o daních z příjmů v § 5 a § 10, způsob jejího odpočtu pak v § 34.

Zákon o daních z příjmů v § 5 odst. 3 stanoví, že pokud podle účetnictví, daňové evidence nebo podle záznamů o příjmech a výdajích přesáhnou výdaje příjmy uvedené v § 7 a 9, je rozdíl ztrátou. Ztrátu lze pro daňové účely uplatnit pouze u těchto dvou druhů příjmů - dílčích základů daně z příjmů fyzických osob, tj. u příjmů z podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti a u příjmů z pronájmu<sup>153</sup>.

<sup>150</sup> Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2008, str. 130. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008

<sup>151</sup> Zákon č. 179/2006 Sb., o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání, ve znění pozdějších předpisů

<sup>152</sup> § 15 odst. 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>153</sup> Sedláková, E. Daňová ztráta z hlediska daně z příjmů. Poradce, 2006 č. 11, str. 270

Podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu podle § 10 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží. Výdaje u ostatních příjmů lze uplatnit pouze do výše jednoho druhu příjmů. Vznikne-li například poplatníkovi "ztráta" z prodeje nemovitostí, nelze o ni snížit základ daně z dalších druhů příjmů v tomto dílčím daňovém základu, protože do výdajů se včlení prokázané výdaje pouze ve výši příslušného druhu příjmů, např. příjmů z prodeje movitého majetku.<sup>154</sup>

Od základu daně z tzv. ostatních příjmů tedy nelze (na rozdíl od příjmů podle § 7) odečíst celkovou ztrátu vzniklou v rámci tohoto dílčího základu daně. Vzniklou ztrátu lze daňově zohlednit pouze v rámci jednoho druhu příjmu. Jednotlivým druhem příjmu se rozumí např. příjem z prodeje nemovitostí, příjem z prodeje movitých věcí, příjem z prodeje cenných papírů, příjem z příležitostných činností a příjem z příležitostného pronájmu movitých věcí, jakož i další druhy příjmů uvedené v § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Zároveň je však třeba upozornit na ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů, který stanoví, že výdaje, které převyšují příjmy mimo jiné podle § 10 odst. 1 písm. b), tj. z prodeje nemovitostí, v tom zdaňovacím období, kdy poprvé plynou splátky nebo zálohy na prodej nemovitosti (na budoucí prodej nemovitosti), mohou být uplatněny v tomto zdaňovacím období až do výše tohoto příjmu. Jestliže příjem plyne i v dalších zdaňovacích obdobích, postupuje se obdobně, a to až do výše celkové částky, kterou lze podle tohoto ustanovení uplatnit.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

#### Příklad č. 1:

Poplatník měl v roce 2008 v rámci § 10 zákona o daních z příjmů zisk z prodeje nemovitostí ve výši 250 000 Kč a ztrátu z prodeje cenných papírů ve výši 50 000 Kč. Ztrátu z prodeje cenných papírů nelze daňově uplatnit.

#### Příklad č. 2:

Poplatník prodal ve zdaňovacím období roku 2008 dvě nemovitosti nezahrnuté do obchodního majetku. Při prodeji nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 4 zákona o daních z příjmů. Příjem z prodeje první nemovitosti činil 2 000 000 Kč, výdaje 3 500 000 Kč. V případě druhé nemovitosti činil příjem 4 400 000 Kč, výdaje 3 000 000

<sup>154</sup> Vančurová, A. Původní nebo upravené texty pro ASPI, str. 76, 2005. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

Kč. Příjem z prodeje první nemovitosti plyne poplatníkovi v roce 2008, u druhé nemovitosti se poplatník dohodl s kupujícím, že v roce 2008 obdrží 2 000 000 Kč a zbylá část kupní ceny ve výši 2 400 000 bude uhrazena ve 3 splátkách, vždy 800 000 Kč ročně.

V tomto případě poplatník v roce 2008 uvede do svého daňového přiznání v rámci § 10 zákona o daních z příjmů příjem z prodeje nemovitostí ve výši 4 000 000 Kč a výdaj ve výši 4 000 000 Kč. Poplatníkovi však vznikne daňová ztráta, kterou nelze podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů v dalších letech odečítat od základu daně, pouze ve výši 100 000 Kč. U částky 2 400 000 Kč bude poplatník, kterému plynou příjmy z prodeje i v dalších letech, postupovat podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů a v roce 2009 od příjmu ve výši 800 000 Kč odečte výdaj ve výši taktéž 800 000 Kč. Stejným způsobem bude postupovat i v letech 2010 a 2011.

#### Úprava daňové ztráty

Vzniklou ztrátu je nutno upravit podle § 23 zákona o daních z příjmů (tj. o částky, o které se zvyšuje nebo snižuje základ daně). Upravením ztráty podle tohoto ustanovení vznikne ztráta daňová, o kterou může poplatník v daném zdaňovacím období snížit úhrn dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých druhů příjmů uvedených v § 7 až § 10 zákona o daních z příjmů. O vzniklou daňovou ztrátu však nelze snížit dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (§ 6 zákona o daních z příjmů).

Ztrátou se rozumějí i případy, kdy poplatník při výkonu činnosti, z níž mohou plynout příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti nebo příjmy z pronájmu, nedosáhl ve zdaňovacím období příjmů, ale měl pouze výdaje. V tomto případě je důležité, aby poplatník činnost skutečně provozoval a správci daně skutečně prokázal, např. tím, že bude v nezaplacené evidenci evidovat nezaplacené pohledávky.<sup>155</sup>

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

#### Příklad č. 1:

Poplatník měl v roce 2008 dílčí základ daně ze závislé činnosti (§ 6) ve výši 180 000 Kč, dále vykázal ztrátu z podnikatelské činnosti (§ 7) ve výši 800 000 Kč, úroky z běžného účtu pro účely podnikatelské

<sup>155</sup> Sedláková, E. Daňová ztráta z hlediska daně z příjmů. Poradce, 2006 č. 11, str. 271

činnosti (§ 8) ve výši 19 000 Kč, ztrátu z pronájmu (§ 9) ve výši 70 000 Kč a dílčí základ daně z prodeje chaty (§ 10) ve výši 525 000 Kč.

Ve svém daňovém přiznání v tomto případě poplatník vykáže základ daně ve výši 180 000 Kč a daňovou ztrátu ve výši 326 000 Kč (tj.  $800\,000 + 70\,000 - 525\,000 - 19\,000$ ).

#### Příklad č. 2:

Poplatník podniká na živnostenský list. V roce 2007 vykázal daňovou ztrátu způsobenou nevýhodným prodejem nemovitostí zařazených v obchodním majetku poplatníka ve výši 120 000 Kč. Ztráta byla správcem daně vyměřena. V roce 2008 vykázal základ daně ve výši 110 000 Kč.

V roce 2008 může poplatník od základu daně odečíst pouze část daňové ztráty. Poplatník uplatní v daňovém přiznání nezdanitelné částky základu daně podle § 15 zákona o daních z příjmů (tedy nejméně základní nezdanitelnou částku ve výši 24 840 Kč) a následně uplatní daňovou ztrátu ve výši základu daně sníženého o tyto částky, tj. pouze v poměrné výši. Nelze postupovat tím způsobem, že poplatník odečte ztrátu celou a za rok 2008 vykáže ztrátu novou. Část daňové ztráty z roku 2007, kterou poplatník dosud neuplatnil, může uplatnit v následujících letech podle § 34 zákona o daních z příjmů.

#### Odpočet daňové ztráty v dalších letech

V souvislosti s odpočtem ztráty je třeba si uvědomit, že ztrátu je možno odečíst od základu daně, ztráta je tedy odčitatelná položka od základu daně. Jestliže je základ daně v příslušném zdaňovacím období nulový nebo vznikla další ztráta, případně zisk nedosahuje výše ztráty, nelze ztrátu v tomto zdaňovacím období odečíst, ale je možno ji převést do dalšího zdaňovacího období.<sup>155</sup>

Podle ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které daňová ztráta vznikla. I zde platí pravidlo, že odečet nemůže být proveden z dílčího základu daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů.

<sup>155</sup> Sedláková, E. Daňová ztráta z hlediska daně z příjmů. Poradce, 2006, č. 11, str. 271

Ze znění zákona o daních z příjmů nevyplývá, že by daňový subjekt byl povinen daňovou ztrátu rozpouštět rovnoměrně. Bude-li potřebovat, může daňovou ztrátu za předchozí zdaňovací období odečíst i v jednom z pěti následujících zdaňovacích obdobích celou.<sup>157</sup>

Do konce roku 2003 bylo možno daňovou ztrátu podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů odečíst v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Pětiletý časový test se vztahuje až na zdaňovací období započaté v roce 2004. To vyplývá z přechodných ustanovení čl. II. bodu 27 zákona č. 438/2003 Sb., kterým byl zákon o daních z příjmů novelizován. Podle tohoto ustanovení se pro uplatnění odpočtu daňové ztráty, která vznikla a byla vyměřena za zdaňovací období započaté v roce 2003 a předchozí zdaňovací období, použije ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění platném do 31. prosince 2003. Pokud tedy např. poplatník v roce 2001 vykázal daňovou ztrátu, může tuto odečítat nejdéle v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje (tj. nejpozději ve zdaňovacím období roku 2008).

Pokud daňovou ztrátu (nebo její část) neodečetl od svého základu daně zůstavitel s příjmy podle § 7 nebo § 9, může ji dle § 5 odst. 3 zákona o daních z příjmů odečíst od základu daně dědic nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, za které se daňová ztráta vyměřuje, a to za podmínky, že dědic bude pokračovat v činnosti zůstavitele nejpozději do 6 měsíců po jeho smrti.<sup>158</sup> Zákon tedy umožňuje převod ztráty na dědice jako právního nástupce zůstavitele, který byl fyzickou osobou podnikající nebo provozující samostatnou výdělečnou činnost anebo poskytující pronájem.<sup>159</sup>

Do konce roku 2004 mohl dědic ztrátu odečíst nejpozději v sedmi zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Počínaje rokem 2005 se tyto lhůty sjednotily a i dědic, který bude pokračovat v činnosti zůstavitele nejpozději do 6 měsíců po jeho smrti, může daňovou ztrátu odečíst od

<sup>157</sup> Kořínek, M. Daňová ztráta a její uplatnění v následujících zdaňovacích obdobích po novele zákona o daních z příjmů. *Daně a právo v praxi*, 2009, č. 9, str. 22. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>158</sup> Macháček, I. Zahájení, ukončení a přerušování podnikání fyzické osoby a daň z příjmů. *Daně a právo v praxi*, 2008, č. 3, str. 9. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>159</sup> Sedláková, E. Daňová ztráta z hlediska daně z příjmů. *Poradce*, 2006, č. 11, str. 274

základu daně nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, za které se daňová ztráta vyměřuje.<sup>160</sup>

Ustanovení zákona lze demonstrovat na tomto příkladu:

Příklad:<sup>161</sup>

Dědic zpracovával přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zůstavitele, který v květnu roku 2008 zemřel. Po zpracování tohoto přiznání zůstala ještě z roku 2005 neuplatněna část daňové ztráty z podnikání zůstavitele ve výši 42 000 Kč. Dědic pokračuje v podnikání zůstavitele.

Z ustanovení § 5 odst. 3 zákona o daních z příjmů vyplývá, že daňovou ztrátu nebo její zbývající část, kterou neodečetl od svého základu daně z příjmů podle § 7 nebo § 9 zůstavitel, může odečíst od základu daně dědic, bude-li dědic pokračovat v činnosti zůstavitele nejpozději do 6 měsíců po jeho smrti. Podle § 34 odst.1 zákona o daních z příjmů lze tuto daňovou ztrátu odečíst od základu daně nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

V našem případě tedy může dědic uplatnit jako odpočet od svého základu daně daňovou ztrátu zůstavitele ve výši 42 000 Kč kdykoliv ve zdaňovacích obdobích 2008 až 2011. Podmínkou je, že do šesti měsíců po smrti zůstavitele zahájil dědic pokračování v podnikatelské činnosti zůstavitele.

Osoby spolupracující

Za podmínek § 13 zákona o daních z příjmů se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 tohoto zákona] provozované za spolupráce druhého z manželů, popřípadě i ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem, rozdělují mezi poplatníka a tyto osoby v zákonem stanoveném limitu.

Jak vyplývá z textu zákona o daních z příjmů v případě, kdy za zdaňovací období dosahoval např. manžel příjmy za spolupráce manželky jako osoby spolupracující, má manžel povinnost na manželku příjmy a

<sup>160</sup> Sedláková, E. Daňová ztráta z hlediska daně z příjmů. Poradce, 2006, č. 11, str. 274

<sup>161</sup> Macháček, I. Zahájení, ukončení a přerušení podnikání fyzické osoby a daň z příjmů. Daně a právo v praxi, 2008, č. 3, str. 9. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008



výdaje rozdělit (nemůže tedy postupovat tak, že manželka vykáže nulové příjmy a výdaje).

Na osobu spolupracující lze rozdělit jak příjmy, tak i výdaje, tj. i ztrátu z podnikání. Přitom je třeba dodržet zákonem o daních z příjmů stanovené limity. Pro odpočet uplatněné ztráty od základu daně z příjmů v dalších letech pak platí pro podnikatele i pro osobu spolupracující obecné podmínky uvedené v § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud by tedy došlo k situaci, kdy manželé spolupráci ukončí a budou oba podnikat na svůj vlastní živnostenský list, mohou i v tomto případě uplatnit odpočet daňové ztráty vyměřené za předchozí zdaňovací období, a to ve výši, jaká připadá na každého z manželů. Podmínky uvedené v § 34 zákona o daních z příjmů pro odpočet daňové ztráty se ukončením spolupráce nemění.

#### Dodatečné daňové přiznání

Dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b zákona o správě daní, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1 tohoto zákona, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak.

Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost, je podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné daňové přiznání. V tomto uvede i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň splatná. Dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší proti poslední známé daňové povinnosti lze platně podat podle § 41 odst. 4 zákona o správě daní jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků a to ve stejné lhůtě jak výše uvedeno.<sup>162</sup>

Dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze platně podat v případech, kdy

a) původní daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek nebo byla sjednána,

<sup>162</sup> Macháček, I. Daňová ztráta u fyzických a právnických osob. Daně a právo v praxi, 2003, č. 2, str. 6.  
COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

- b) je uplatňováno snížení základu daně v důsledku snížení výnosů (příjmů) či uskutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení výdajů či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku,
- c) se týká daňové povinnosti, kde rozhodnutí o ní bylo již pravomocně přezkoumáno soudem,
- d) dodatečným přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená, při použití stejných důkazů.

Dodatečné přiznání nebo hlášení není přípustné, byl-li před jeho podáním učiněn správce daně úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné přiznání nebo hlášení týkalo, a to až do doby ukončení tohoto úkonu.

Zákon o daních z příjmů v § 38p pak dále stanoví, že vyšší částky odčitatelných položek podle § 34 zákona o daních z příjmů a položek snižujících základ daně podle § 15 odst. 1 tohoto zákona může uplatnit poplatník nebo jeho právní nástupce pouze v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob na vyšší daňovou povinnost, a to jen v takové výši, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně sníženým o tyto položky zaokrouhleným na celé stokoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky podle § 34 a položky snižující základ daně podle § 15 odst. 1 zaokrouhleným na celé stokoruny dolů, z něhož byla daň pravomocně vyměřena (doměřena), činil alespoň 100 Kč.

Jestliže např. podnikatel do daňových výdajů omylem zaúčtoval částku výdajů vyšší, než kolik správně činila a tuto skutečnost zjistí, musí podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší. V tomto dodatečném daňovém přiznání na daňovou povinnost vyšší může podnikatel za podmínek stanovených § 38p zákona o daních z příjmů uplatnit daňovou ztrátu z minulých let, kterou ještě neodečetl od základu daně.

#### Daňová kontrola

Podle § 16 zákona o správě daní pracovník správce daně daňovou kontrolou zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem

okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Při kontrole však nepřihlíží k daňové ztrátě vzniklé v předchozích letech.

#### Z judikatury:

► Stěžovatelka vytýká finančním orgánům a rovněž tak krajskému soudu nesprávnou aplikaci ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní, když nebylo v rámci daňové kontroly zohledněno její právo na odečet vzniklé daňové ztráty od základu daně. Stanoví-li citované ustanovení daňového řádu, že při dodatečném stanovení daně přihlédne správce daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, pak mělo být podle názoru stěžovatelky přihlédnuto i ke vzniklé ztrátě a tato měla být správcem daně automaticky od základu daně odečtena. Koncepce § 16 zákona o správě daní umožňuje správci daně zjišťovat a prověřovat daňový základ - rozdíl mezi příjmy a výdaji (tedy příjmy, výdaje, popř. nezdanitelné části daně), neumožňuje však měnit ekonomickou úvahu daňového subjektu, týkající se uplatnění výše daňové ztráty, neboť je zcela na vůli daňového subjektu, zda ztrátu uplatní, ve kterém zdaňovacím období a po dobu sedmi let v jaké výši. Podle citovaného ustanovení ověřuje správce daně i jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Avšak ekonomická rozvaha, zda má být ztráta uplatněna a v jaké výši v tom či jiném zdaňovacím období, nemůže být rozhodně předmětem rozhodování či v závislosti na vůli správce daně, jedná se o výlučné právo daňového subjektu, kdy, zda a v jaké výši ztrátu uplatní. Ústavní soud konstatuje, že přiznávat daňovou povinnost a uplatňovat případné zákonné daňové výhody lze jen v daňovém přiznání, ať už řádném či dodatečném, uplatňovat vyšší odčitatelné položky, než jak byly původně uplatněny, lze jen dodatečným daňovým přiznáním a navíc při zachování dalších zákonných podmínek. Předmětem daňové kontroly ve shodě s ustanovením § 16 zákona o správě daní je prověřování daňového základu, tedy těch položek, pro něž zákon striktně požaduje, že se uvedou do daňového přiznání. Odčitatelná položka podle § 34 zákona o daních z příjmů je fakultativní nárok, zákon uvádí její možnost odečíst ji od daňového základu, a nemůže tedy být předmětem kontroly správce daně úvaha daňového subjektu vyjádřená ve výši uplatněné ztráty, ale předmětem kontroly mohou být pouze ostatní skutečnosti týkající se ztráty (zde vůbec v

předchozích zdaňovacích obdobích ztráta vznikla, zda byla vyměřena a lze ji vůbec od základu daně odečíst, zda si daňový subjekt nenárokují odečet vyšší ztráty než podle zákona může atd.). Správce daně tedy nemůže tuto uplatněnou ztrátu, resp. její výši bez vůle daňového subjektu měnit. K námitce poplatnice, že krajské soudy v některých svých rozsudcích dospěly k závěru, že lze v průběhu daňové kontroly navyšovat ztrátu, tedy ze základu daně odečíst více, než si daňový subjekt uplatnil v daňovém přiznání, Ústavní soud konstatuje, že pak zřejmě nevnímaly přesně zákonem upravený okruh oprávnění správce daně v rámci daňové kontroly - tedy kontrolovat pouze základ daně (příjmy a výdaje, popř. další okolnosti) a nevnímaly rovněž zákonem omezený způsob pro uplatnění vyšších částek odčitatelných položek (§ 38p zákona o daních z příjmů).<sup>163</sup>

#### Lhůta pro vyměření daňové ztráty

Novelou zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, byl počínaje 1. 5. zdaňovacího období roku 2000 do zákona implementován § 38r. Tímto ustanovením zákona o daních z příjmů došlo k prodloužení některých prekluzivních lhůt, které do té doby upravoval pouze § 47 zákona o správě daní. Zákon tedy počínaje 1. 5. 2000 mimo jiné stanoví, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření (§ 47 zákona o správě daní) jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje i v některých dalších případech stanovených zákonem. Ustanovení zákona však nebylo možno aplikovat zpětně a navíc v pouze velice omezené formě. Z tohoto důvodu novela zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2008 stanoví, že se § 38r zákona o daních z příjmů o stavění běhu lhůty pro vyměření či dodatečné vyměření daně v případě přenosu daňové ztráty do dalších zdaňovacích období vztahuje i na

<sup>163</sup> Ústavní soud sp. zn. II. ÚS 166/2001 ze dne 22. 1. 2002. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

poplatníky, kterým nebyla poskytnuta investiční pobídka podle zákona o investičních pobídkách. Podle tohoto ustanovení se bude postupovat v případě ztrát vzniklých ve zdaňovacím období započatém v roce 2008 a později.

Z judikatury:

► Vzhledem k tomu, že zákon č. 72/2000 Sb. neobsahuje žádná přechodná ustanovení, je třeba počátek lhůt, které počaly běžet dříve, než nabyl uvedený zákon účinnosti, posuzovat podle dosavadní právní úpravy. Nelze přisvědčit správci daně v tom, že ustanovení § 38r je procesním ustanovením a platí proto dnem účinnosti pro všechny subjekty, byť pro určité případy modifikuje ustanovení § 47 zákona o správě daní, které nepochybně procesním ustanovením je. Uvedené ustanovení tudíž není možno aplikovat na případy, kdy daňová ztráta již vznikla a byla uplatňována a vyměřována na základě zákonem stanovených podmínek. Zásah do právních vztahů, jakož i daňových povinností založených na základě právních předpisů účinných před 1. 5. 2000 by byl nepřipustnou retroaktivitou. „Prodloužení lhůty“ pro vyměření a doměření daně z příjmů u jiných daňových subjektů než těch, kterým byla poskytnuta investiční pobídka podle zákona č. 72/2000 Sb., nelze z ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů dovodit.<sup>164</sup>

---

<sup>164</sup> Nejvyšší správní soud (www.nssoud.cz) 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31. 8. 2004

## 8. DAŇOVÁ POVINNOST A JEJÍ VYBRÁNÍ

### Sazba daně a daň

Sazba daně z příjmů fyzických osob je upravena v § 16 zákona o daních z příjmů.

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008 byla v souvislosti s přijetím zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů<sup>165</sup> progresivní sazba daně nahrazena jednotnou sazbou daně ve výši 15 %. Z hlediska politického je tato novela typickým důkazem celoevropského či možná celosvětového trendu v oblasti zdaňování, který se projevuje přesouváním zdaňování z daní přímých na daně nepřímé (v novele aplikováno zvýšením snížené sazby DPH z 5 % na 9 %) a zároveň v oblasti daní přímých snižováním sazeb při současném rozšiřování základu daně.<sup>166</sup>

Daň se vypočte ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část základu daně podle § 15 zákona o daních z příjmů a o odčitatelné položky od základu daně podle § 34 zákona o daních z příjmů zaokrouhleného na celá sta Kč dolů.

### Daň stanovená paušální částkou

Vedení evidence pro daňové účely a nejistota spojená s předpokládanou výší daně z příjmů fyzických osob, kterou pocituje v průběhu zdaňovacího období, představuje pro poplatníka administrativní náklady i psychickou zátěž.<sup>167</sup> Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2001 je možno stanovit výši daně z příjmů fyzických osob na základě dohody mezi poplatníkem a správcem daně, tzn. paušální částkou<sup>168</sup> na základě předpokládané výše příjmů a výdajů. Takto může postupovat i poplatník s příjmy z prodeje nemovitostí.

Paušální částkou lze stanovit daň na základě žádosti poplatníka. V žádosti je nutno uvést veškeré údaje rozhodné pro stanovení paušální daně, zejména předpokládanou výši příjmů a výdajů, jakož i další rozhodné skutečnosti stanovené zákonem o daních z příjmů.

O stanovení daně paušální částkou může požádat poplatník s příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) zákona, tj. s příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, s příjmy ze živnosti a s příjmy

<sup>165</sup> Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

<sup>166</sup> Nesrovnal, J., Nesrovnalová, I. Stabilizace veřejných rozpočtů a daně z příjmů právnických osob – vybrané oblasti. Daňový expert, 2008, č. 1, str. 1. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>167</sup> Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2008, str. 130. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008

<sup>168</sup> Sedláková, E. Zákon o daních z příjmů po novele s komentářem. Poradce, 2005, č. 7, str. 83

z jiného podnikání podle zvláštních předpisů (např. příjmy lékařů, advokátů, notářů, auditorů a daňových poradců apod.).

Poplatníkovi mohou v období, za které požaduje stanovit paušální daň, plynout pouze příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, příjmy od daně z příjmů osvobozené, příjmy zdaňované sazbou daně podle § 36 zákona o daních z příjmů, příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živnosti, příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, příjmy z úroků na běžném účtu, který je podle podmínek banky určen k podnikání poplatníka.

Poplatník nemůže být účastníkem sdružení. Do konce roku 2005 musel poplatník provozovat podnikatelskou činnost bez zaměstnanců a spolupracujících osob, nesměl být plátcem daně z přidané hodnoty<sup>169</sup> a roční výše těchto příjmů v bezprostředně předcházejících 3 zdaňovacích obdobích nesměla přesáhnout 1 000 000 Kč. Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2006 došlo ke zvýšení limitu, který umožňuje využít paušální daň poplatníkům, jejichž roční výše příjmů v bezprostředně předcházejících 3 zdaňovacích obdobích nepřesáhla 5 000 000 Kč. Dále bylo umožněno využití paušální daně poplatníkům i v těch případech, kdy provozují činnost za spolupráce druhého z manželů, a to za předpokladu, že o stanovení daně paušální částkou požádá i spolupracující manžel (manželka). Zároveň bylo umožněno stanovení daňové povinnosti paušální daní i poplatníkům, kteří jsou pláci daně z přidané hodnoty.

Při stanovení daňového základu se rozdíl mezi předpokládanými příjmy a předpokládanými výdaji upraví o výdaje uplatněné podle § 24 zákona o daních z příjmů, u kterých odpadl právní důvod pro jejich uplatnění a o předpokládané nezdanitelné části základu daně podle § 15 tohoto zákona. Výsledná daň stanovená paušální částkou, i po snížení o poplatníkem uplatněnou slevu na dani podle § 35ba nebo o slevu podle § 35c zákona o daních z příjmů (sleva z důvodu vyživování dítěte v domácnosti), musí činit nejméně 600 Kč za zdaňovací období. Případný daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů nemůže poplatník při stanovení daně paušální částkou uplatnit.

Správce daně může stanovit daň paušální částkou po projednání s poplatníkem nejpozději do 15. 5. běžného zdaňovacího období. Pokud není tento termín dodržen, nelze již pro toto zdaňovací období paušální daň stanovit. O stanovení daně musí být sepsán protokol o ústním jednání,

<sup>169</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

jehož součástí je rozhodnutí, které obsahuje mimo jiné i výši daně. Pokud se stanovenou daní poplatník souhlasí, nelze se proti tomuto rozhodnutí odvolat a v případě jeho nesouhlasu nebude paušální daň pro dané zdaňovací období stanovena.

Daň paušální částkou lze stanovit i na více zdaňovacích obdobích, nejdéle na tři a je splatná počínaje rokem 2006 do 15. 12. kalendářního roku (v předchozích letech byl termín splatnosti daně 31. 5. kalendářního roku).

Pokud poplatník dosáhne ve zdaňovacím období vyšší příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, než jaké jsou uvedeny v rozhodnutí správce daně o stanovení paušální daně, nemá tato skutečnost na výši paušální daně žádný vliv.

Pokud poplatník dosáhne v průběhu zdaňovacího období další příjmy z prodeje věci nebo práva, které byly zahrnuty do obchodního majetku nebo jiné příjmy podle § 6, § 7 odst. 1 písm. d), § 7 odst. 2, § 8 až 10 zákona, kromě příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž se daň vybírá zvláštní sazbou daně, jejichž úhrnná výše za zdaňovací období přesáhne 6 000 Kč, než původně předpokládal, je povinen podat po skončení zdaňovacího období daňové přiznání. Do tohoto daňového přiznání zahrne také předpokládané (nikoliv tedy skutečně dosažené) příjmy a výdaje, ze kterých vycházel správce daně při stanovení paušální daně. Zaplacenou paušální daň poplatník započte na výslednou daňovou povinnost. Podáním daňového přiznání se rozhodnutí o dani stanovené paušální částkou ruší.

Ustanovení zákona lze demonstrovat na těchto příkladech:

#### Příklad č. 1:

Poplatník při sjednání paušální daně uvedl, že výše předpokládaných příjmů bude činit 550 000 Kč a výše předpokládaných výdajů bude činit 290 000 Kč. Skutečná výše příjmů činila 3 950 000 Kč a skutečná výše výdajů činila 2 830 000 Kč, neboť poplatník prodal nemovitost, kterou měl zahrnutou ve svém obchodním majetku. Žádné jiné příjmy poplatník neměl. Daň stanovená paušální částkou se v tomto případě nemění.

#### Příklad č. 2:

Poplatník při sjednání paušální daně uvedl, že výše předpokládaných příjmů bude činit 810 000 Kč a výše předpokládaných výdajů bude činit 320 000 Kč. Skutečná výše příjmů činila 930 000 Kč a



skutečná výše výdajů činila 310 000 Kč. Dále poplatník prodal nemovitost, u příjmu nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně. Příjem z prodeje nemovitosti činil 2 500 000 Kč a podléhá zdanění v rámci § 10 zákona o daních z příjmů.

V uvedeném případě poplatník přesáhl zákonem o daních z příjmů stanovený limit 6 000 Kč a je povinen podat po skončení zdaňovacího období řádné daňové přiznání. V tomto daňovém přiznání uplatní příjmy v částce 810 000 Kč a výdaje v částce 320 000 Kč a dále uvede příjmy z prodeje nemovitosti (tj. 2 500 000 Kč) a příslušné výdaje. Daň zaplacenou paušální částkou poplatník započte na celkovou daňovou povinnost.

### Záloha na daň

Zálohy se hradí vždy podle výše upravené poslední známé daňové povinnosti za poslední zdaňovací období, za které byla daň už vyměřena. Výše záloh se tak odvozuje z posledně vyčíslené výše daně. Jak čas plyne, musí být tato daň nahrazena nově vyměřenou daní za další zdaňovací období. K tomu je třeba určit tzv. zálohové období. Zálohové období je interval mezi dnem následujícím po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání a posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání za následující zdaňovací období. Zálohové období tedy nikdy není kalendářní rok a nejen to, jedno zálohové období může být kratší i delší než je zdaňovací období.<sup>170</sup>

Podle § 38a odst. 8 zákona o daních z příjmů není poplatník povinen platit zálohy na daň, jestliže ukončil činnost, z níž mu plynuly zdanitelné příjmy, nebo zanikl zdroj zdanitelných příjmů, a to od splátky následující po dni, v němž došlo ke změně rozhodných skutečností; tyto skutečnosti poplatník oznámí správci daně podle zákona o správě daní.

Pokud měl tedy poplatník příjem z prodeje nemovitosti, která k datu prodeje nebyla součástí jeho obchodního majetku, neovlivní zdanitelný příjem z prodeje této nemovitosti jeho zálohové povinnosti na daní z příjmů.

### Z judikatury:

► Z podstaty institutu zálohy na daň vyplývá, že tato záloha by měla, se zřetelem na daňovým poplatníkem prokázané skutečnosti, v zásadě

<sup>170</sup> Vančurová, A. Původní nebo upravené texty pro ASPI, str. 39, 2005. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

přibližně odpovídat předpokládané budoucí daňové povinnosti, která má být zálohou `založena`. Daňový poplatník by neměl být nucen `zálohovat` stát v rozsahu zjevně nepřiměřeném vůči předpokládané daňové povinnosti za dané zdaňovací období. Je přitom patrné, že existuje veřejné subjektivní právo poplatníka na to, aby zálohy na daň jím hrazené se pokud možno blížily předpokládané dani za dané období.<sup>171</sup>

#### Příjmy daňových nerezidentů a zajištění daně

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se považují příjmy uvedené v § 22 odst. 1 o daních z příjmů. Příjmy nerezidentů ze zdrojů na území České republiky, které nejsou uvedeny v tomto taxativním výčtu, se nerezidentům v České republice nezdaňují. Příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených jsou jako zdroj příjmů definovány v ustanoveních § 22 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Jde-li o daňové rezidenty ze států mimo Evropskou unii, zajišťují plátcí daň podle § 38e zákona o daních z příjmů sazbou 10 %.

V souvislosti s nutností respektovat zásadu rovného nakládání s rezidenty jiných členských států Evropské unie byly provedeny na přelomu let 2003 a 2004 harmonizační změny zákona o daních z příjmů tak, aby některá ustanovení nemohla být považována za překážku základních svobod. Šlo například o zajištění daně, které bylo vůči rezidentům jiných států EU zrušeno zcela nebo o umožnění odečtu odčitatelných položek osobní povahy v případě, že tyto osoby mají více než 90 % příjmů ze zdrojů na území ČR. Zajištění daně však nemá povahu konečného zdanění, ale je pouhou zálohou na daňovou povinnost poplatníka, zúčtovatelnou s daňovým přiznáním.<sup>172</sup>

Pokud však jde o prodej nemovitosti, která byla ve vlastnictví zahraniční fyzické osoby a která nebyla v jejím obchodním majetku, může jít o příjem osvobozený podle § 4 zákona o daních z příjmů. V tomto ohledu zákon o daních z příjmů přiznává zahraničním poplatníkům s příjmy se zdrojem na území České republiky stejná práva, jaká mají tuzemští poplatníci. Tuto skutečnost by měl zohlednit i plátcé při zajištění daně. Plátcé však při výpočtu zajištění daně nezohlední výdaje, které poplatník na dosažený příjem vynaložil. Ty daňový

<sup>171</sup> Ústavní soud sp. zn. IV. ÚS 49/04 ze dne 16. 3. 2006. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>172</sup> Sojka, V. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Mezinárodní zdanění příjmů, 2006. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

nerezident zahrne do svého přiznání k dani z příjmů ze zdrojů na území České republiky.

Zákon o daních z příjmů dále umožňuje individuální rozhodnutí správce daně o upuštění nebo snížení zajištění daně.

Nesrazí-li plátce daně zajištění daně vůbec, popřípadě ve správné výši, předepíše mu správce daně tuto částku k přímému placení. Pokud částku zajištění daně plátce daně včas neodvede, bude mu rovněž předepsána a vymáhána na něm jako jeho dluh.

Pokud dojde k úhradě daně poplatníkem, nelze zajištění daně plátcí daně předepsat ani na něm vymáhat, pokud úhradu této daně poplatníkem prokáže nebo tato úhrada bude zřejmá z evidence správců daní. Případné úroky z prodlení vzniklé z důvodu nesplnění povinností plátce srazit a odvést zajištění daně jsou příjmem státního rozpočtu.

Sražené zajištění daně se po skončení zdaňovacího období započte na celkovou daňovou povinnost poplatníka, na kterou bylo zajišťováno. Pokud nelze zajištění daně nebo jeho část započíst na celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než zajištění daně sražené plátcí daně, vznikne poplatníkovi ve výši zajištění daně sražených plátcí daně, které nelze započíst, přeplatek na dani.

#### Z judikatury:

► Plátcí daně jsou povinni srazit zajištění daně poplatníků ze zdanitelných příjmů těchto poplatníků. Protože daň z přidané hodnoty nevstupuje do základu daně z příjmů poplatníka, nevztahuje se na ni zajištění daně podle ustanovení § 38e zákona o daních z příjmů, které je institutem sloužícím k vybrání daně z příjmů.<sup>173</sup>

► Účelem zajištění daně je zajistit úhradu daně, která nebyla dosud vyměřena ani není splatná z příjmů osob, které nebydlí na území České republiky. Jedná se tudíž o zajišťovací institut, a proto při úvaze o tom, zda je na plátcí daně zaplatit částku rovnající se zajištění úhrady na daň nutno zjišťovat, zda existuje dluh na konkrétní dani. To plyne z ustanovení § 38e odst. 9 zákona o daních z příjmů, podle kterého neprovede-li plátce daně zajištění úhrady na dani vůbec, popřípadě v nesprávné výši, nebo zajištěnou částku včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh. Je-li u jednoho daňového subjektu

<sup>173</sup> Městský soud Praha sp. zn. 28 Ca 323/2001-36 ze dne 20. 2. 2004. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

zjištěno, že daň z příjmů za rok 1996 byla zaplacená, pak daňový dluh neexistuje a neexistuje-li dluh, jeho úhradu nelze vymáhat. Právě se zřetelem ke skutečnosti, že jedná se o zajišťovací institut, není správný názor žalovaného, že při posuzování dluhu plátce není vůbec rozhodné, zda daňový poplatník svou daňovou povinnost splnil či nikoli. Jestliže totiž daňový subjekt daňovou povinnost splnil a dále by plátcí byla uložena povinnost hradit dluh, který neexistuje, vznikl by přeplatek, který by bylo nutno vrátit.<sup>174</sup>

### Sleva na dani

Sleva na dani znamená možnost snížení částky daně za stanovených podmínek. Tak jako odpočty snižovaly základ daně, tak slevy na dani snižují základní částku daně, tj. odečítají se od vypočtené daně.<sup>175</sup>

Od roku 1993 až do konce roku 2007 byla sazba daně z příjmů fyzických osob progresivní, tzn. čím vyšší byl základ daně (příjem), tím vyšší byla sazba daně. V průběhu uplynulých 15 let existence „novodobého“ zákona o daních z příjmů došlo několikrát k úpravám těchto sazeb a ke změně ve výši zdanitelných příjmů, u kterých byla konkrétní sazba použita, čímž docházelo postupně ke snižování daňové povinnosti. V roce 2007 pak byla minimální sazba 12 %, maximální 32 %. A právě zvýšení nejnižší sazby pro poplatníky-fyzické osoby s nejnižšími příjmy - z 12 % (rok 2007) na 15 % (rok 2008) bylo důvodem ke zvýšení jednotlivých slev na dani.<sup>176</sup>

Slevy lze členit na slevy absolutní a relativní. Absolutní sleva je stanovena pevnou částkou. Relativní sleva snižuje daň o stanovený díl, zpravidla vyjádřený v procentech.<sup>177</sup> Zákon o daních z příjmů obsahuje jak slevy absolutní (např. § 35 odst. 1 písm. a) a b) zákona), tak i slevy relativní (např. § 35 odst. 1 písm. c) zákona).

Na uplatnění slev na dani podle § 35ba zákona o daních z příjmů má nárok i poplatník, jehož příjmy jsou ve zdaňovacím období tvořeny pouze příjmy z prodeje nemovitostí. Podle tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů se daň vypočtená podle § 16, případně snížená podle § 35, 35a nebo § 35b při splnění zákonem stanovených podmínek snižuje o

<sup>174</sup> Krajský soud v Českých Budějovicích, sp. zn. 10 Ca 100/99-26 ze dne 18. 5. 1999. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>175</sup> Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR 2008, str. 23. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008

<sup>176</sup> Machová, H. Slevy na dani z příjmů od roku 2008. Daň a právo v praxi, 2008, č. 1, str. 18. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008

<sup>177</sup> Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR 2008, str. 24. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008

částku stanovenou zákonem o daních z příjmů z titulů zde taxativně vymezených. Jedná se zejména o základní roční částku na poplatníka, na manželku (manžela) žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující zákonem stanovený limit, pobírá-li poplatník částečný nebo plný invalidní důchod podle zákona o důchodovém pojištění<sup>177</sup> nebo je částečně či plně invalidní, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P, poplatník se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem nebo po dobu prezenční formy studia v doktorském studiu.

Roční částku na poplatníka lze uplatnit v plné výši i v případě, kdy poplatník začne dosahovat příjmů až v průběhu zdaňovacího období. Ostatní slevy lze uplatnit ve výši jedné dvanáctiny za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly podmínky pro uplatnění nároku na snížení daně splněny.

Do vlastního příjmu manželky (manžela) se nezahrnují dávky státní sociální podpory, dávky sociální péče, dávky pomoci v hmotné nouzi, příspěvek na péči, sociální služby, státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem podle zákona o penzijním připojištění se státním příspěvkem<sup>178</sup>, státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebního spoření podle zákona o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření a stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání. U manželů, kteří mají majetek ve společném jmění manželů, se do vlastního příjmu manželky (manžela) nezahrnuje příjem, který plyne druhému z manželů nebo se pro účely daně z příjmů považuje za příjem druhého z manželů. Je třeba si uvědomit, že do vlastního příjmu manželky (manžela) se zahrnují i příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, tedy například i dary. Pokud tedy bude mít v kalendářním roce 2008 manželka příjem z darování nemovitosti, nemůže ji manžel v tomto zdaňovacím období vykázat jako osobu bez vlastních příjmů a uplatnit na ni slevu na dani.

Zákon o daních z příjmů v § 35ba odst. 2 neumožňuje uplatnit poplatníkům - nerezidentům slevy na dani (s výjimkou roční částky na poplatníka /§ 35ba odst. 1 písm. a) a u studujícího /§ 35ba odst. 1 písm. f)/), pokud úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území České republiky

<sup>177</sup> Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů

<sup>178</sup> Zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů

činí nejméně 90 % všech jeho příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny nebo příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

### Daňové přiznání

Daňové přiznání je přiznání k dani, tj. povinnost uvést předepsaným způsobem všechny skutečnosti potřebné pro výpočet daně.<sup>179</sup>

Platná právní úprava konstruuje problematiku daňového přiznání tak, že obecně je upraveno v zákoně o správě daní a zvláště pak v jednotlivých daňových zákonech.<sup>180</sup>

Poplatník vyplní povinně základní část daňového přiznání a ty přílohy, které se týkají jeho specifických příjmů dosažených za zdaňovací období.<sup>181</sup>

Po skončení zdaňovacího období, v zákonem o správě daní stanovené lhůtě, která pokud není ze zákona (např. při podání daňového přiznání daňovým poradcem) nebo správcem daně prodloužena, končí 31. března kalendářního roku, uvede poplatník ty příjmy z prodeje nemovitostí, které podléhají zdanění daní z příjmů, do příslušné přílohy daňového přiznání. Poplatník s příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů v příloze č. 1 a poplatník s příjmy podle § 10 tohoto zákona v příloze č. 2. V příslušné příloze poplatník také vypočte dílčí základ daně (ztrátu) u příslušného druhu příjmu. Jednotlivé dílčí základy daně pak uvede do 2. oddílu daňového přiznání, které v záhlaví označí jako „řádné“. V oddílu 3. daňového přiznání poplatník uplatní nezdanitelné části základu daně, odčitatelné položky a vypočte daň. Oddíl 5. daňového přiznání slouží k uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění. V oddílu 7. daňového přiznání poplatník promítne již zaplacené zálohy na daň a vypočte částku, kterou zbývá na dani doplatit. V případě, kdy poplatníkovi vznikne přeplatek na dani, může požádat o jeho vrácení vyplněním žádosti o vrácení přeplatku na zadní straně daňového přiznání. Je však třeba mít na paměti, že pokud poplatník podá žádost o vrácení přeplatku a vratitelný přeplatek nevznikne do 60 dnů ode dne podání žádosti, správce daně žádost poplatníka zamítne.

<sup>179</sup> Macháček, I. Daňová přiznání fyzických osob za rok 2006. Poradce, 2007, 1000 řešení č. 2, str. 8

<sup>180</sup> Madar, Z. a kol. Slovník českého práva, str. 205. 1. vydání. Praha: Linde, 1995

<sup>181</sup> Macháček, I. Daňová přiznání fyzických osob za rok 2006. Poradce, 2007, 1000 řešení č. 2, str. 8

Daňové přiznání je povinen podat každý, komu tato povinnost vyplývá ze zvláštního daňového zákona nebo ze zákona o správě daní a poplatků, a dále ten, koho k podání vyzve správce daně.<sup>183</sup>

Podle § 38g zákona o daních z příjmů je daňové přiznání povinen podat každý poplatník, který je fyzickou osobou, jehož roční příjmy (jejich součástí jsou samozřejmě i příjmy z úplatného převodu nemovitostí), které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly částku 15 000 Kč. Do zdanitelných příjmů se přitom zahrnují jen příjmy, které jsou předmětem daně podle § 3 zákona o daních z příjmů, a to s výjimkou

- a) příjmů od daně osvobozených (u příjmů z prodeje nemovitostí se jedná o osvobození upravené v § 4 zákona o daních z příjmů),
- b) příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 36 zákona o daních z příjmů).

Daňové přiznání je zároveň povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 15 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu.

Zákon o daních z příjmů stanoví zvláštní postup u poplatníků s příjmy podle § 6 tohoto zákona. Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků není povinen podat daňové přiznání za následujících podmínek, které musejí být splněny všechny současně:

- a) nemá v daném zdaňovacím období kromě příjmů ze závislé činnosti jiné příjmy (podle § 7 - 10 zákona o daních z příjmů) vyšší než 6 000 Kč (do limitu se nezahrnují příjmy osvobozené od daně ani příjmy zdaňované srážkou u zdroje),
- b) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky má buď pouze od jediného plátce (zaměstnavatele), nebo od více plátců, ale postupně za sebou (během zdaňovacího období nedošlo u zaměstnance k souběhu více zaměstnání),
- c) podepsal u všech zaměstnavatelů Prohlášení k dani podle § 38k zákona o daních z příjmů.

Dále není poplatník s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků povinen podat daňové přiznání pokud má pouze příjmy ze závislé činnosti, přičemž tyto příjmy plynou ze zdrojů v zahraničí a jsou podle § 38f zákona o daních z příjmů vyjmuty ze zdanění v ČR.

Daňové přiznání má povinnost vždy podat:

<sup>183</sup> Vančurová, A. Daňová správa v ČR, str. 165. 1. vydání. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2000

- daňový nerezident, který uplatňuje slevy na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) až e) zákona o daních z příjmů, daňové zvýhodnění na dítě podle § 35c zákona o daních z příjmů či odečet od základu daně z titulu úroků z úvěru použitých na bytovou potřebu podle § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů,

- poplatník, jemuž plynou příjmy ze závislé činnosti a nebo funkční požitky za minulá období, pokud tyto příjmy v těch obdobích, kdy byly plátcem zúčtovány ve prospěch poplatníka, nebyly v souladu s § 5 odst. 4 zákona o daních z příjmů zahrnuty do příjmů a podrobeny zdanění.

Naposledy za zdaňovací období 2007 mohla vzniknout poplatníkovi povinnost podat daňové přiznání také z důvodu uplatňování společného zdanění manželů.

Daňové přiznání poplatník podává na předepsaných formulářích nebo ve formě počítačových sestav, pro které se však požaduje, aby měly nejen název a zadání rubrik, ale i jejich umístění shodné s předepsanými formuláři.<sup>184</sup> Formuláře daňových přiznání včetně „Poučení“, které obsahuje podrobný návod, jak tento tiskopis správně vyplnit, jsou daňovým subjektům k dispozici na všech finančních úřadech a v elektronické podobě i na internetových stránkách České daňové správy (tiskopis zde umístěný lze po jeho vytisknutí vyplnit, aniž by poplatník musel vážit cestu ke správci daně).

Podání daňového přiznání lze (včetně příloh) učinit též elektronicky po internetu, a to formou datové zprávy opatřené nebo neopatřené zaručeným elektronickým podpisem. V případě podání s datovou zprávou neopatřené zaručeným elektronickým podpisem se ještě vyžaduje podání v písemné podobě, tj. doručení počítačové sestavy správci daně.

#### Z judikatury:

► Poplatník podal jednotlivá daňová přiznání na tiskopisech, které sice nebyly označeny jako příslušné vzory pro jednotlivá zdaňovací období, nicméně bezesporu splňovala požadavky ustanovení § 40 odst. 2 zákona o správě daní, tedy byla podána na tiskopisech vydaných ministerstvem. Správce daně v odůvodnění navíc neuvedl, co by měl jiný vzor tiskopisu obsahovat. Z toho krajský soud jednoznačně dovodil, že takto podaná přiznání byla účinná.<sup>185</sup>

<sup>184</sup> Vančurová, A. Daňová správa v ČR, str. 163. 1. vydání. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2000

<sup>185</sup> Krajský soud v Hradci Králové 31 Ca 140/2004. COPYRIGHT ASPI a.s., 2008



## 9. SROVNÁNÍ POSKYTOVANÝCH DAŇOVÝCH ÚLEV V ZAHRANIČÍ

### Rakousko<sup>185</sup>

V Rakousku podléhají dani z příjmů spekulativní příjmy z prodeje nemovitostí (kapitálový výnos). O spekulativní příjem (obchod), který může působit daňovou povinností, se jedná zejména v případě, kdy dojde k prodeji za situace, kdy zákonem stanovená lhůta mezi nákupem a prodejem nemovitosti je překročena. Přitom existence spekulativních plánů není důležitá.

Vedle příjmů z prodeje nemovitostí má charakter spekulativních příjmů také prodej jiného soukromého majetku, např. starožitností, uměleckých děl, sbírek, cenných papírů (akcií, půjček, podílů investičních fondů), jiných podílů a pohledávek, a dále i příjmy z termínovaných, derivačních a opčních obchodů.

Časový interval mezi nákupem a prodejem (spekulační lhůta) činí:

- u (zastavěných nebo nezastavěných) pozemků 10 let,
- u bytů ve vlastnictví a rodinných domů 2 roky.

#### Příklad č. 1:

Poplatník koupil v roce 2001 vlastní byt a používá ho od té doby jako kancelář. Nákupní výdaje činí 150 000 euro, z toho výdaje na pozemky a půdu činí 30 000 euro (1/5) a 120 000 euro (4/5) na hodnotu budovy. Vlastní byt majitel prodal v roce 2011 před vypršením desetiletého časového testu za 200 000 euro (opět 1/5 pozemky a 4/5 budova). Spekulativní výdělek činil 10 000 euro ke zdanění. To je rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou pozemku. Zisk z prodeje bytu je chápán jako osvobozený příjem.

Nabytím nemovitosti se v Rakousku na rozdíl od České republiky rozumí již sjednání závazkově právní úmluvy (např. nákup, výměna). Věcné předání nebo zápis do pozemkových knih není rozhodující. Požadavek nákupu splňuje i nabytí nemovitosti v rámci nepovinného vydražení nebo nucené dražby. Nákupem není nabytí vlastnictví darováním, dědictvím, závětí, hrou nebo sázkou - i v těchto případech je však možno dosáhnout spekulativního příjmu z prodeje.

Výpočet časového rámce mezi nákupem a prodejem se děje „ode dne ke dni“. Rozhodující je konec obchodního závazku.

<sup>185</sup> Bundesministerium für Finanzen- Spekulationseinkünfte ([www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at))

#### Příklad č. 2:

Nákup pozemku (kupní smlouva) proběhl dne 23.1.2005. V tomto případě trvá časový test pro osvobození do 23. 1. 2015. Pokud by byl pozemek nabyt bezplatně, tak je pro výpočet časového testu rozhodující poslední právní událost u právního předchůdce.

#### Příklad č. 3:

Pozemek nabytý darováním dne 1. 7. 2005 byl 31.1.2006 prodán. Právní předchůdce (dárce) nabyt pozemek nákupem 20. 3. 2003. Časový test pro osvobození běží do 20. 3. 2013 včetně.

Příjmy z prodeje rodinných domů a bytů včetně pozemků (do cca 1 000 m<sup>2</sup>) nepodléhá zdanění, pokud jsou od nákupu do jejich prodeje bez přerušování a minimálně po dobu 2 let nepřetržitě používány jako hlavní bydliště. Pokud má poplatník více bydlišť, platí osvobození jen pro jedno bydliště - středisko životních zájmů. Rodinné domy a byty, které slouží pouze jako přechodné bydliště (např. v rámci vedení dvojí domácnosti), nespádají pod toto osvobození.

#### Příklad č. 4:

Poplatník zakoupil byt v roce 2001, byt jeden rok pronajímal a následně ho 5 let používal jako hlavní bydliště. V roce 2007 byt prodal. V tomto případě podléhá příjem z prodeje bytu zdanění, neboť byt nebyl používán jako hlavní bydliště poplatníka nepřerušovaně od jeho nákupu.

Při dědění se započítává osvobození získané zůstavitelem. Pokud zůstavitel splnil podmínku hlavního bydliště minimálně 2 roky bez přerušování od nákupu, může dědic rodinný dům nebo byt ihned prodat.

#### Příklad č. 5:

Zůstavitel koupil dům v roce 2004, od roku 2004 ho používal jako hlavní bydliště a zemřel v roce 2007. Dědic může tento byt okamžitě v roce 2007 prodat, aniž by mu vznikla daňová povinnost.

Pokud by však zůstavitel před vypršením dvouleté lhůty zemřel a dědic by používal byt jako hlavní bydliště, pak se pro účely splnění časového testu tyto doby sečtou.

Při darování nemovitosti lze uplatnit osvobození příjmů z prodeje v případě, kdy dárce a příjemce daru užívali rodinný dům nebo byt společně jako hlavní bydliště od jeho nabytí a dvouletý termín již uplynul. Pokud nemovitost nepoužívali společně jako hlavní bydliště,

pak přísluší obdarovanému daňové osvobození, jen když on používal prodávaný byt nebo dům ode dne nabytí daru 2 roky jako hlavní bydliště.  
Příklad č. 6:

Poplatník nabyt byt v roce 2003 a tento byt pronajal synovi - ten jej používal jako své hlavní bydliště. V roce 2007 byt synovi daroval. V tomto případě musí mít syn v bytě hlavní bydliště ještě 2 roky nepřetržitě, aby byl při prodeji tohoto bytu od daně z příjmů osvobozen.

V případě, kdy poplatník dům sám zbudoval, je příjem z takovéto budovy od daně z příjmů osvobozen. Musí se jednat o stavbu budovy, nikoliv jen o domácí sanace nebo renovace. Pokud bude hrubá stavba postavena na objednávku, pak se budova považuje za postavenou poplatníkem v tom případě, kdy dokončovací výdaje překročí výdaje na pořízení hrubé stavby. Nákup již postavené budovy nemá daňovou podporu. Pokud budovu postavil právní předchůdce poplatníka, platí toto osvobození také pro toho, kdo budovu bezplatně převzal a následně prodal. Osvobození se nevztahuje na pozemky. Výnos z prodeje nemovitostí je rozvržen podle poměru společné hodnoty na pozemek a budovu.

Pokud existují současně předpoklady pro osvobození hlavního bydliště a pro osvobození vyrobené stavby, předchází osvobození bydliště a s ním také osvobození příjmů z prodeje pozemku v patřičné stavební velikosti.

Osvobozeny jsou náhrady při úředním zásahu, tj. náhrada za vyvlastnění nemovitosti, jakož i prodej nemovitosti z důvodu hrozícího vyvlastnění (např. z důvodu stavby dálnice). Nucená dražba není takovýmto úředním zásahem a vede ke vzniku zdanitelného příjmu, pokud nejsou splněny podmínky pro osvobození.

Základ daně se zjistí následovně:

- pořizovací výdaje
- výrobní výdaje
- výdaje na opravy, pokud nebyly uplatněny již u příjmů z pronájmu (pachtu),
- výdaje na reklamu (propagaci) a další výdaje ve spojitosti s prodejem (např. výdaje na inzerci v novinách, zprostředkovatelská provize, výdaje na zajištění smlouvy, registrační poplatky),

- uplatněné výdaje opotřebení, které již bylo uplatněno u příjmů z pronájmu (pachtu),
- + nezdanitelné subvence
- = zisk nebo ztráta.

Vlastní práce a bezplatné výkony nemohou být zohledněny jako fiktivní výdaje. Dále nelze odečíst výdaje na udržování nemovitosti v dobrém stavu (např. rekonstrukce).

Při prodeji nezastavěných pozemků a půdy se zmenšuje spekulativní příjem po uplynutí 5 let od nákupu ročně o 10 %.

Veškeré spekulativní obchody uskutečněné v kalendářním roce jsou od daně z příjmů osvobozeny do výše 440 euro. Pokud činí spekulativní obchody v kalendářním roce více než 440 euro, jsou v plném rozsahu zdanitelné.

Ztráta ze spekulativních příjmů může být vyrovnána jen ze spekulativních zisků téhož kalendářního roku. Může se tak např. vyrovnat ztráta z prodeje akcií se ziskem z prodeje pozemku.

### **Velká Británie<sup>186</sup>**

Pokud ve Velké Británii bude soukromá osoba prodávat nemovitost, ve které má bydliště (může se jednat jak o dům, tak i byt, hausbót nebo pevný karavan), ve kterém má tato osoba bydliště, nebo součást obytného domu, kde má bydliště nebo část zahrady s obytným domem nebo bytem spojené, je od daně z příjmů osvobozena při splnění následujících podmínek:

- nemovitost byla jejím jediným nebo hlavním bydlištěm po celou dobu vlastnictví,
- v průběhu vlastnictví nebyl poplatník ve své vlasti nepřítomen po delší než povolenou dobu nebo v souvislosti s výkonem zaměstnání,
- zahrada či pozemek včetně budov na nich nemají větší než povolené rozměry,
- během vlastnictví nebyla žádná část nemovitosti používána výhradně pro podnikání.

Pokud poplatník splňuje všechny tyto podmínky, nebude muset platit daň z kapitálových výnosů ani vyplňovat daňové přiznání, pokud

---

<sup>186</sup> HM Revenue & Customs - Private residence relief ([www.hmcr.gov.uk/2007/rr283.pdf](http://www.hmcr.gov.uk/2007/rr283.pdf))

neměl jiné příjmy. Při získání částečných úlev je třeba daňové přiznání vyplnit.

I v případě, kdy poplatník splňuje všechny tyto podmínky, nemá nárok na daňovou úlevu, pokud prodává celou nebo část zahrady následně poté, kdy prodal obytný dům nebo pokud dům nabyl za účelem realizace zisku, například při nákupu a prodeji domu rychle se ziskem.

Pokud má poplatník ztrátu z prodeje domu nebo bytu a přitom má nárok na osvobození příjmu, jeho ztrátu nelze kompenzovat oproti jiným ziskům. Pokud by měl nárok na částečné osvobození, ztráta, která souvisí s příjmem, který je částečně osvobozen, nebude přípustná.

Obytným domem může být jediná budova, například samostatný dům (oddělený domek) nebo se může jednat o více než jednu budovu, například, pokud jsou dům a garáž odděleny. Nebo se může jednat o součást budovy, například byt.

#### Příklad č. 1:

Prodávaná nemovitost se skládá z domu, oddělené garáže, babička má byt v blízkosti domu, poloviny akru zahrady a letního dům na konci zahrady. Bydliště je tvořeno domem s garáží a babiččím bytem, avšak s výjimkou letního domu.

Pokud je bydliště tvořeno více než jednou budovou, například pokud má několik přístaveb, úlevy se nemusí vztahovat na všechny přístavby. Pokud je část nemovitosti pronajímána jedinému nájemníkovi, je nárok na osvobození i u místností, které nájemník užívá. Pokud je část nemovitosti pronajímána více než jednomu nájemníkovi nebo pokud je pronajata celá, není nárok na daňovou úlevu. Pokud poplatník část nemovitosti, ve které má zároveň bydliště, používá výhradně pro obchodní účely nebo pro podnikání, poskytované úlevy se částečně krátí.

#### Příklad č. 2:

Dům se skládá z obchodu umístěného nad bytem. V tomto případě je při prodeji nemovitosti nárok pouze na daňovou úlevu na příjmy vztahující se k té části nemovitosti, kde se nachází byt.

Pokud poplatník používá jako své bydliště karavan nebo obytný člun, má nárok na osvobození stejným způsobem, jako kdyby žil v domě nebo bytě.

Je možné mít pouze jedno hlavní bydliště, ke kterému se vztahuje úleva. Poplatník může stanovit místo pobytu, se kterým má být zacházeno jako s hlavním trvalým bydlištěm. Vyjádření musí být podáno do 2 let od

data, kdy poprvé došlo k situaci, že poplatník měl dvě bydliště. Pokud dojde ke změně v kombinaci bydlení, začíná běžet nové dvouleté období. Jinak se hlavní bydliště stanoví podle faktického stavu.

#### Příklad č. 3:

V červnu 1993 poplatník koupil dům, který se stal jeho jediným bydlištěm. V květnu roku 2006 koupil jiný dům, který používá jako druhé bydliště. Poplatník může určit jeden z domů jako své hlavní bydliště. Rozhodnutí musí poplatník učinit nejpozději do května 2008.

Pokud je poplatnice vdaná nebo žije v partnerství, můžete mít pouze jeden hlavní pobyt s manželem nebo partnerem. Rovněž tak i když je poplatník ženatý nebo registrován jako partner. Poplatníci mohou v tomto případě určit, které bydliště je jejich společným hlavním bydlištěm. Dvouleté období začíná běžet dnem uzavření manželství nebo registrací partnerství. Pokud se poplatníci oddělili, mohou mít různá bydliště a každý z nich může mít nárok na úlevu na zisky vznikající z prodeje svého bydliště (domu, bytu).

Doba vlastnictví nemovitosti se počítá ode dne, kdy poplatník získal obytný dům nebo ode dne 31. března 1982 (pokud došlo k nabytí vlastnictví před tímto datem) a končí jeho prodejem. Pokud poplatník vlastní nemovitost déle než 36 měsíců od jejího nabytí, je vždy nárok na úlevu. Pokud byt nebo dům nebyl po celou dobu jediným nebo hlavním bydlištěm poplatníka, vztahuje se nárok na osvobození jen k části zisku z prodeje. Při výpočtu podílu nároku na osvobození ze zisku se doba vlastnictví vydělí dobou užívání.

#### Příklad č. 4:

Poplatník zakoupil dům v lednu roku 1997 a prodal ho v prosinci 2006. Tento dům měl jako jediné (hlavní) bydliště s výjimkou 18 měsíců v roce 1999 a 2000. V tomto případě je nárok na daňovou úlevu po dobu 102 z celkem 120 měsíců, po které byl dům ve vlastnictví poplatníka. Nárok na osvobození zisku od daně je tedy v poměru 102/120 měsíců.

Pokud by poplatník zakoupil dům před 31. březnem 1982, výpočet započne od 31. března 1982 a nikoli od data koupě domu.

#### Příklad č. 5:

Poplatník zakoupil dům v únoru 1981 a měl v něm hlavní bydliště do března 1994. Poté se přestěhoval do nového domu, který se stal jeho hlavním bydlištěm, ale první dům prodal až v březnu roku 2007. V tomto případě má poplatník nárok na úlevu za období, kdy byl dům jeho hlavním

bydlištěm, a to od března 1982 do března 1994, tj. 144 měsíců plus 36 měsíců, celkem 180 měsíců. Doba vlastnictví od 31. března 1982 je 300 měsíců. Takže nárok na osvobození zisku od daně je tedy v poměru 180/300 měsíců.

Nárok na osvobození trvá i v některých obdobích, kdy dům nebyl používán jako hlavní bydliště, neboť tato období jsou považována za dobu současného pobytu. Takovým obdobím je období, kdy poplatník nemá v domě hlavní bydliště po jeho koupi, neboť není schopen prodat svůj původní dům nebo je třeba provést rekonstrukce. V tomto případě může postupovat v prvních 12 měsících tak, jako by nový dům byl v tomto období jeho jediným (hlavním) bydlištěm. Ve výjimečných případech lze umožnit prodloužení této doby až na dva roky. Obdobně se postupuje i při koupi pozemku pro stavbu domu.

#### Příklad č. 6:

Poplatník zakoupil dům v lednu roku 1987, ale dům vyžadoval podstatné renovace a poplatník v něm nemohl bydlet až do ledna 1988. Následně byl jeho jediným (hlavním) bydlištěm, a to až do června roku 2006, kdy poplatník byt prodal. V tomto případě je nárok na úplné osvobození příjmu.

Jako s dobou pobytu se zachází i s těmito obdobími nepřítomnosti:

- poplatník nemá během doby žádný jiný byt nebo dům u něhož by měl nárok na úlevu,
- před a po tomto období byl dům (byt) jediným nebo hlavním bydlištěm poplatníka.

Pokud může mít poplatník nárok na úlevy u domu či bytu, který koupil nebo pronajal, zatímco byl nepřítomen, bude potřebovat, aby se zrušilo určení hlavního bydliště ve prospěch původního domu či bytu, pokud chce, aby se s dobou nepřítomnosti zacházelo jako s dobou pobytu.

Kvalifikační období nepřítomností jsou:

- a) nepřítomnost z jakéhokoli důvodu, celkem ne více než tři roky,
- b) nepřítomnost, během které je poplatník z důvodu zaměstnání v cizině (mimo Spojené království),
- c) nepřítomnost, která není delší více než čtyři roky, a to z důvodu vzdálenosti místa zaměstnání od místa bydliště, nebo zaměstnavatel vyžaduje, aby z důvodu efektivity vykonával poplatník práci daleko od domova.

#### Příklad č. 7:

Poplatník koupil v roce 1984 dům a používá jej jako své jediné nebo hlavní bydliště. V roce 1985 odjel na zaměstnavatelem požadovanou práci v zahraničí a tam byl do roku 1990. Pak měl v domě opět své jediné nebo hlavní bydliště, dokud dům neprodal v roce 2006. V tomto případě má poplatník nárok na úplné osvobození.

Pokud poplatník bydlí v pronájmu, který souvisí se zaměstnáním a také vlastní dům, které má jako své jediné nebo hlavní bydliště, je s tímto domem zacházeno jako se skutečně obsazeným v tom období, kdy to má poplatník v úmyslu, i když v něm skutečně nežije. To znamená, že poplatník může uvést dům jako své jediné nebo hlavní bydliště a získat daňovou úlevu.

Rozšíření úlev soukromého pobytu se vztahuje také na případy, kdy poplatník samostatně podniká (není v zaměstnaneckém poměru). Související ubytování musí být poskytnuto jinou osobou na základě podmínek smlouvy, která vyžaduje, abyste tam poplatník žil a vykonával svou činnost.

Poplatník má nárok na osvobození při prodeji pozemků, které tvoří jeho zahradu či pozemek, a to až do povolené výměry. Zahrada či pozemek zahrnuje budovy stojící na tomto pozemku. Tedy u budov, které nejsou součástí domu, trvá nárok na úlevu v případě, kdy je nárok na osvobození v rámci povolených ploch zahrady nebo pozemků. Zahrada či pozemek obsahuje všechny okolní oplocené pozemky nebo pozemky připojené k domu a slouží především pro ozdobu nebo k rekreaci. Nicméně, ne všechny pozemky spojené s domem jsou považovány za zahrady nebo pozemky z důvodu bydliště. Jedná se o pozemky používané pro podnikání, například okolní zemědělskou půdu.

Pokud rozměry zahrady a pozemků nepřekročí půl hektaru, má poplatník nárok na úlevu na všechny stavby. Pokud jsou zahrada a pozemky větší než půl hektaru, nemusí být nárok na úlevu v plné výši. Oblast, na které je nárok na úlevu se nazývá povolená oblast. Skládá se z oblasti, která je potřebná pro rozumný požitok z domu jako bydliště. Přitom musí být vzaty v úvahu velikost a charakter domu.

Poplatník má nárok na daňovou úlevu, když ponechal pouze určitou část domu jako své soukromé ubytování, pokud:



- prodal dům, který je nebo byl jeho, nebo byl jeho hlavním bydlištěm, a
- část nebo celý dům měl ve svém vlastnictví jako hlavní bydliště.

Příklad č. 8:

Poplatník užíval ke svému bydlení 40 % domu, ostatní pronajímal. Z prodeje majetku získal 60 000 liber. V tomto případě má nárok na úlevu pro 40 % zisku - £ 24.000.

Poplatníkovi může být také poskytnut nárok na úlevu, pokud nakládá s majetkem, který poskytl rodinnému příslušníkovi.

Podmínky pro osvobození jsou:

- rodinný příslušník musí obývat byt zdarma a bez jakýchkoliv jiných požitků,
- osvobození je možno získat pouze pro jedno bydlení, manžel a manželka nebo civilní partneři, kteří žijí spolu, mají nárok pouze na jedno takové bydliště,
- dům musí být jediným bydlištěm příbuzných.

Rodinným příslušníkem je:

- a) příbuzný poplatníka nebo jeho manžela/manželky nebo partnera, který je nezpůsobilý z důvodu stáří nebo nemoci se o sebe postarat,
- b) vlastní manžel nebo partner matky, bez ohledu na to, zda je či není invalidní, která je buď ovdovělá, nebo žije odděleně od muže, nebo žije sama v důsledku rozvodu nebo zrušení manželství.

**Finsko<sup>187</sup>**

Ve Finsku je příjem z prodeje nemovitosti kapitálovým příjmem. Základem daně při prodeji je vyčíslen jako rozdíl mezi cenou prodeje a pořizovacími výdaji a výdaji spojenými s prodejem. Je možno uplatnit i paušální výdaje, kdy je použit minimální odpočet 20 % prodejní ceny. Pokud byl majetek ve vlastnictví déle jak 10 let, minimální odpočet je 40 %. Lze tedy odečíst nabývací cenu a výdaje spojené s nákupem nebo prodejem nebo lze odečíst paušál 20 % z prodejní ceny, pokud byl majetek ve vlastnictví méně než 10 let a 40 %, pokud byl ve vlastnictví déle než 10 let. Pokud dochází k prodeji nemovitosti státu, obci, jinému územnímu zřízení, procento vzrůstá na 80 %.

Kapitálový příjem plynoucí z prodeje podílu ve společnosti, který představuje právo užívat byt nebo z prodeje domu, který byl po dobu

<sup>187</sup> Příloha č. 1

Nejméně 2 let před prodejem nepřetržitě používán vlastníkem nebo jeho rodinou k trvalému bydlení, je od daně osvobozen za předpokladu, že byt nebo dům je alespoň z 50 % používán k bydlení. Pokud je to méně než 50 %, je osvobození poměrně kráceno. Tento způsob krácení se používá i u spoluvlastníků.

#### **Bulharsko<sup>188</sup>**

V Bulharsku příjem z prodeje nebo výměny nemovitého majetku bez ohledu na datum jeho pořízení je od daně osvobozen. Jedinou podmínkou tohoto osvobození je to, že nemovitý majetek sloužil k bydlení k datu prodeje. Příjem z prodeje nebo výměny více než 2 nemovitostí, stejně tak jako zemědělských a lesních pozemků bez ohledu na jejich počet jsou od daně osvobozeny za podmínky, že doba mezi nabytím a prodejem nebo výměnou přesáhla 5 let.

Pro příjem z prodeje nemovitého majetku, který není od daně osvobozen, je daňový základ stanoven jako rozdíl mezi prodejní cenou a cenou pořízení s 10 % výdajů. V těchto podmínkách nebereme v úvahu změnu hodnoty majetku.

#### **Irsko<sup>189</sup>**

Příjem získaný z prodeje majetku v Irsku je považovaný za kapitálový výnos a ne za výnos podléhající dani z příjmů. Z toho plyne, že je zdaňován v rámci zákona o zdaňování kapitálových výnosů. Sazba daně činí 20 %, standardně z rozdílu mezi prodejní a nákupní cenou. Další výdaje mohou být také odečteny z prodejní ceny.

Je zavedena roční osvobozená částka ve výši 1 270 euro. Podle zákona o zdaňování kapitálových zisků neexistuje žádné speciální osvobození na komerční majetek nebo majetek který není užíván k bydlení. Co se týká majetku k bydlení, je zavedeno osvobození od daně z kapitálových výnosů za podmínek, podle kterých měl poplatník v předmětné nemovitosti hlavní bydliště po dobu vlastnictví. Pokud byl majetek takto užíván pouze dočasně, je osvobození poměrně kráceno. Např. člověk koupí dům a užívá ho 5 let. Poté se z domu odstěhuje na 3 roky a po návratu jej užívá další 2 roky, než jej prodá. Celková doba vlastnictví je 10 let, celková doba užívání je 7 let, poměrné procento

---

<sup>188</sup> Příloha č. 2

<sup>189</sup> Příloha č. 3

slevy je 70 %. Z tohoto důvodu daň z kapitálových zisků bude uplatněná pouze na 30 % hodnoty výnosu. Osvobození podle zákona o dani z kapitálových zisků lze také využít u pozemků (rozloha menší než 1 akr oceněný do 0,5 mil. euro) při zcizení mezi rodiči a dětmi pokud dítě současně na tomto pozemku vybuduje bydlení.

#### **Estonsko<sup>190</sup>**

Pokud kapitálový výnos z prodeje nemovitostí nesplňuje kriteria pro osvobození, je kapitálový výnos zdaněn. Výnos nebo ztráta z prodeje majetku je rozdílem mezi prodejní cenou a pořizovacími výdaji prodávávaného majetku. Výnos nebo ztráta z výměny majetku je rozdíl mezi nákupní cenou majetku, který je předmětem výměny a tržní cenou majetku obdržného jako výsledek výměny. Poplatník má právo odečíst prokazatelně vynaložené výdaje přímo související s prodejem nebo směnou majetku ze svého výnosu nebo je připočíst ke ztrátě.

V souladu s Estonským zákonem o daních z příjmů výnosy z převodu nemovitého majetku nejsou předmětem daně z příjmů, pokud rozhodující část nemovitého majetku je užívána poplatníkem k trvalému bydlení před prodejem. Pokud byla nemovitost nebo byt také užívána pro jiné účely, daňové osvobození je aplikováno proporcionálně vzhledem k rozloze místností užívaných k bydlení a ostatních prostor užívaných pro jiné účely.

#### **Švédsko<sup>191</sup>**

Obecně platí, že Švédsko zdaňuje příjmy (kapitálové výnosy), které pocházejí z prodeje rodinných domů, bytů a dalších nemovitostí, ať už na nich stojí budova či nikoliv. Pokud se jedná o domy nebo byty pro soukromé použití (nejsou užívány komerčně) činí daň 22 % ze zdanitelného příjmu, který je vyčíslen jako prodejní cena minus pořizovací výdaje. Pokud byl dům nebo byt v průběhu vlastnictví zhodnocen, a zhodnocení stále má zůstatkovou hodnotu k okamžiku prodeje, zbývající výdaje v souvislosti se zhodnocením jsou odčitatelné v momentě výpočtu kapitálového zisku. V úvahu nebereme vývoj ceny. To znamená, že kapitálový výnos (zdanitelný příjem) se vyčísluje v aktuálních cenách a výdajích. Tento princip se užívá také pro

---

<sup>190</sup> Příloha č. 4

<sup>191</sup> Příloha č. 5

nemovitostí využívané ke komerčním účelům, ale v těchto případech se uplatňuje zvláštní daň, a také účetní předpisy musí být vzaty v úvahu.

Prodávající má možnost odložit svou daňovou povinnost z kapitálových výnosů (zdanitelného příjmu) pocházejícího z prodeje. Tato možnost je použitelná pouze v případě, kdy prodáváný dům nebo byt byl užíván prodejcem k bydlení, a prodejce nakoupí nebo má v úmyslu nakoupit (v průběhu několika let) nový dům nebo byt za účelem jeho užití k bydlení. Důvod pro odložení povinnosti je zabránit situacím, kdy prodávající z důvodu povinnosti hradit daň z kapitálových výnosů nemá dostatek prostředků k pořízení nového bydlení. V tomto kontextu by daň měla negativní dopad na možnost koupě nového domu nebo bytu, a proto je povinnost platit daň z kapitálových výnosů odložena do doby, než je dům nebo byt prodán nebo vlastník zemře. Uplatňujeme určité limity v otázce výše částky, kterou je takto možné odložit. V průběhu doby, kdy je daňová povinnost odložena, nabíhá úrok z odložené částky jako další příjem. V současné době je to 1,67 % z odložené částky započítané jako příjem ročně.

#### **Lotyšsko<sup>192</sup>**

Od daně je osvobozen příjem z prodeje soukromých nemovitostí, který byl ve vlastnictví poplatníka (tj. ode dne registrace příslušné nemovitosti v pozemkovém registru) více než 60 měsíců a nejméně 12 měsíců před uzavřením kupní smlouvy deklarován jako místo bydliště, ale nesmělo se jednat o přechodné bydliště (hlavní adresa bydlení).

##### **Přechodná ustanovení**

V souvislosti s příjmem takového prodeje nemovitého majetku, který byl ve vlastnictví poplatníka, tj. byl registrován v pozemkovém registru, ke dni, kdy toto ustanovení vešlo v účinnost až do 1. 7. 2010 bude ustanovení zákona, které platilo před nabytím účinností zmiňované novely bude aplikováno, pokud alespoň jedna z následujících podmínek bude splněna:

- a) vlastnická práva k nemovitému majetku náleží poplatníkovi ke dni, kdy vstoupila v účinnost uvedená novela,
- b) vlastnická práva k nemovitému majetku náležející poplatníkovi nebyla zapsána v pozemkovém registru ke dni účinnosti uvedené novely, ale budou zapsána v pozemkovém registru nejpozději k 31. 12. 2008,

---

<sup>192</sup> Příloha č. 6

c) ke dni účinnosti výše uvedené novely vlastnická práva k uvedenému majetku nebyla registrována v pozemkovém registru z důvodu existence určitých rozporů ve vlastnických právech a soud doposud nerozhodl v této věci,

d) ke dni účinnosti uvedené novely zákona vlastnická práva nemovitého majetku nebyla registrována v pozemkovém registru, ale bylo rozhodnuto o navrácení vlastnického práva (restituce) a poplatník je povinen získat katastrální snímek od příslušné instituce, ale takový snímek doposud nebyl vyhotoven.

### **Kypr<sup>193</sup>**

Příjem z prodeje nemovitého majetku na Kypru je kapitálovým příjmem. Nemovitý majetek zahrnuje:

- a) pozemky,
- b) stavby a jiné konstrukce, pevně spojené se zemí nebo s jinou stavbou nebo konstrukcí,
- c) stromy, vinnou révu, které jsou zasazeny nebo rostou na jakémkoliv pozemku,
- d) prameny, léčivá vřídla, vodu a vodní práva, která jsou držena dohromady nebo nezávisle na jakémkoliv pozemku,
- e) jakákoliv další práva spojená s pozemkem nebo se stavbou.

Výnos z prodeje majetku je předmětem daně z kapitálových výnosů v sazbě 20 %. Při výpočtu výnosu lze uplatnit následující odpočty:

- a) pokud byl majetek pořízen před 1. lednem 1980 je ocenění majetku k 1. 1. 1980 indexováno tak, aby byla vzata v úvahu inflace a další kapitálové výdaje na opravy a zhodnocení majetku.,
- b) pokud byl majetek nabyt po 1. 1. 1980 pořizovací cena majetku je indexována z důvodu inflace a dále lze uplatnit u pozemků poplatky z převodů a další poplatky při nákupu, a to bez indexace,
- c) výdaje spojené s prodejem jako např. poplatky realitním agentům, reklama atd. a to bez indexace kvůli inflaci,
- d) další výdaje jako např. daň z nemovitosti, úrok z úvěru k pořízení majetku atd. bez indexace kvůli inflaci.

Pokud se výnos generuje ze zcizení rodinného domu, který je užíván výhradně pro bydlení po dobu nejméně 5 let a je umístěný na pozemku, který nepřesahuje 1,5 ha, výnos nepřesahuje 50 tis. liber, což

---

<sup>193</sup> Příloha č. 7

je cca 80 tis. euro, pak je takový výnos od daně osvobozen. Pokud výnos přesahuje 50 tis. kyperských liber, je daň vyčíslena z částky přesahující 50 tis. liber. Období užívání k bydlení nemusí nutně být nepřetržitě. Užívání může být tedy přerušeno např. z důvodu pobytu za mořem. Užití rezidence znamená užití vlastníkem. Pokud je dům umístěn na pozemku jehož rozloha přesahuje 1,5 ha, daň se platí z poměrné části výnosu, který se generuje ze zcizení pozemku (z rozlohy přesahující 1,5 ha). Takže výnos v závislosti na přesahu 1,5 ha je zdanitelný. V případě jiného (druhého) a dalšího zcizení domu (pokud výnos např. z prvního zcizení nepřesáhl 50 tis. kyperských liber), se celková doba užívání každého domu vlastníkem pouze pro bydlení zvyšuje z 5 na 10 let.

Žádné osvobození není poskytováno, pokud zcizení obytného domu se uskutečnilo více než 1 rok po tom, kdy už nebyl užíván vlastníkem pro jeho vlastní bydlení. Výše uvedené osvobození nelze aplikovat u společnosti.

#### **Polsko<sup>194</sup>**

Podle polského daňového zákona je zdanitelný prodej všech druhů nemovitostí, pokud se odehrává v průběhu 5 let od nabytí takového majetku, nebo pokud není součástí podnikatelské činnosti daňových poplatníků. Rozdílná pravidla jsou aplikována v závislosti na datu pořízení majetku:

1. pokud byl pořízen před 1. lednem 2007 je sazba daně 10 % z hrubého příjmu (paušální jednotná daň),
2. pokud byl nákup uskutečněn po 1. lednu 2007 je sazba daně 19 % z příjmů (příjem je vypočítán jako rozdíl mezi příjmem z prodeje a prokazatelnou částkou pořizovacích výdajů nebo evidovanou částkou jakýchkoliv výdajů souvisejících s výstavbou nemovitého majetku nebo zvýšením jeho hodnoty; pořizovací výdaje jsou zvyšovány ročně koeficientem vyhlášeným centrálním statistickým úřadem.

V případě, který byl uveden pod č. 1 je příjem z prodeje od daně osvobozen v části, která byla používána v době 2 let od nákupu:

- jako obytný dům nebo vyčleněný byt (také část - podíl na takovém majetku), pozemek nebo trvalé užívací právo k pozemku, který je spojen s takovýmhle domem nebo bytem,

---

<sup>194</sup> Příloha č. 8

- jednalo se o právo k družstevnímu bytu nebo o podíl v tomto smyslu nebo o dům, který je součástí družstva nebo podílu na něm,
- jednalo se o pozemek nebo podíl na pozemku, trvalé užívací právo k pozemku nebo o podíl na něm, určený pro výstavbu obytného domu a částečně použitý pro
  - výstavbu, rozšíření nebo modernizaci obytného domu nebo bytu,
  - rozšíření nebo modernizaci stavby pro bytové potřeby,
  - platby za úvěry použité na výše zmíněné účely nebo úrok z těchto úvěrů.

Od daně je osvobozen také příjem z prodeje nemovitého majetku nabytého dědictvím nebo darem. V případě zmíněném pod č. 2 příjem z prodeje:

- obytného domu nebo části nebo podílu na takovém domě,
- byt nebo podíl na takovém bytě,
- nárok na družstevní byt nebo podíl na takovém nároku,
- nárok na dům v bytovém družstvu nebo podíl na takovém nároku, je od daně osvobozen, pokud poplatník byl registrován k trvalému bydlení ve výše uvedených stavbách po dobu ne kratší než 12 měsíců před datem prodeje a současně potvrdí daňovému úřadu ve 14-ti denním období, že splňuje předpoklady pro osvobození.

Je třeba poznamenat, že je připravován nový legislativní návrh, na základě kterého příjem z prodeje nemovitostí bude osvobozen tak jak bylo popsáno pod č. 1, ale sazba daně bude 19 % z příjmu jak byl popsán pod položkou 2.

## 10. ZÁVĚR

Nezastupitelná úloha financí v dané etapě ekonomického rozvoje vede k růstu zájmu o otázky fungování základních finančněprávních institutů.<sup>196</sup>

Čím vyšší ekonomický rozvoj společnosti, tím více vzrůstá ve společnosti i potřeba akceptace práva jeho subjekty. Akceptace práva znamená proces a dosažený stav přijetí práva jeho adresátem, stupeň vnitřního ztotožnění se s obsahem právního řádu nebo jeho části, postoj k požadavkům, které klade právo na lidské chování. Lidé a sociální skupiny přijímají platné právo za své, odpovídá-li jejich představám o tom, co je dobré a špatné, spravedlivé a nespravedlivé, morální či nemorální. Právo, které je akceptováno na základě toho, že ho lidé hodnotí jako dobré (odpovídající podmínkám a potřebám života společnosti), má v jejich vědomí vysokou prestiž a je zachováno především pro svou vnitřní hodnotu, sankce není prvotním motivem jeho dodržování.<sup>197</sup>

Z hlediska osvobození od daně z příjmů je třeba si uvědomit, že například je-li příjem z určité aktivity osvobozen od daně z příjmů, nelze uplatnit výdaje s ním související. Poplatník tak nemůže ani uplatnit daňovou ztrátu vzniklou při dosahování uvedeného druhu příjmu, a tak se někdy osvobození od daně může obrátit proti daňovému subjektu.<sup>198</sup>

V oblasti práva daňového by měl legislativní proces vést k vybrání daně při současném zajištění daňové spravedlnosti (včetně odstranění skrytého zdanění) a zachování zákonných práv daňových subjektů.

<sup>196</sup> Boháč, R., Marková, H. Rozpočtové právo, str. V. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007

<sup>197</sup> Madar, Z. a kol. Slovník českého práva, str. 78. 1. vydání. Praha: Linde, 1995

<sup>198</sup> Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2008, str. 15. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008



## 11. LITERATURA A JINÉ PRAMENY

Pelech, P., Pelc, V. Daně z příjmů s komentářem. 6. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2005, ISBN 80-7263-278-7

Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, ISBN 80-7179-431-7

Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2008. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008, ISBN 978-80-86324-72-2

Peková, J., Pilný, J., Jetmar, M. Veřejná správa a finance veřejného sektoru. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: ASPI, 2008, ISBN 978-80-7357-351-5

Vančurová, A. Daňová správa v ČR. 1. vydání. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2000, ISBN 80-245-0074-4

Knapp, V., Knappová, M., Švestka, J., Dvořák, J., Macková, A., Mikeš, J., Radvanová, S. Občanské právo hmotné sv. I. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Codex Bohemia, 1997, ISBN 80-85963-31-0

Salačová, M., Sedláková, E. Podnikání a zákonné majetkové společenství manželů a sdružení bez právní subjektivity v rámci zákona o daních z příjmů a občanského zákoníku. Praha: Polyglon, 1997, ISBN 80-85967-45-6

Nesnídal, J. Občanský zákoník s komentářem. Poradce, 2008, č. 2

Macháček, I. Daňová přiznání fyzických osob za rok 2006. Poradce, 2007, 1000 řešení, č. 2

Sedláková, E. Zákon o daních z příjmů po novele s komentářem. Poradce, 2005, č. 7

Sedláková, E. Daňová ztráta z hlediska daně z příjmů. Poradce, 2006, č. 11

Boháč, R., Marková, H. Rozpočtové právo. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, ISBN 978-80-7179-551-3

Knapp, V. Teorie práva. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, ISBN 80-7179-028-1

Svoboda, J. Zákon o rezervách s komentářem k nejvýznamnějším změnám v letech 2005-2008. Poradce, 2009, č. 3

Nesnídal, J. Obchodní zákoník s komentářem. Poradce, 2007, č. 11, str. 236

Revenda, Z. Centrální bankovníctví. 2. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2001, ISBN 80-7261-051-1

Madar, Z. a kol. Slovník českého práva. 1. vydání. Praha: Linde, 1995, ISBN 80-85647-62-1

Děrgel, M. Rezervy a opravné položky. Poradce, 2008, 1000 řešení č. 4

Děrgel, M. Rezervy a opravné položky, str. 5, Poradce, 2006, Vzory a případy č. 1

Pokyn Ministerstva financí č. D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Finanční zpravodaj 2006, č. 11-12

COPYRIGHT ASPI a.s. verze pro Windows 2008

[www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

Bundesministerium für Finanzen- Spekulationseinkünfte ([www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at))

HM Revenue & Customs - Private residence relief ([www.hmcr.gov/uk/2007/ir283.pdf](http://www.hmcr.gov/uk/2007/ir283.pdf))

## 12. PŘÍLOHY

Daňové zvýhodnění poskytované v zahraničí:

Příloha č. 1. Finsko

Příloha č. 2. Bulharsko

Příloha č. 3. Irsko

Příloha č. 4. Estonsko

Příloha č. 5. Švédsko

Příloha č. 6. Lotyšsko

Příloha č. 7. Kypr

Příloha č. 8. Polsko

-----Original Message-----

**From:** Minna.Korhonen@vm.fi [mailto:Minna.Korhonen@vm.fi]  
**Sent:** Wednesday, July 02, 2008 9:43 AM  
**To:** Pitterling Marcel Ing.; Hana\_Stulajterova@mzv.cz  
**Cc:** Marja.Hokkanen@formin.fi; Minna.Korhonen@vm.fi; Panu.Pykonen@vm.fi;  
Jukka.Vanhanen@vm.fi  
**Subject:** VL: Question - tax exemption - sale of private real estate

Dear recipients

Please find below a short summary of main features of Finnish legislation.

#### Taxation of capital gains in general

The taxable capital gain is calculated by deducting the acquisition costs and sales costs from the sales price. A minimum deduction of 20 per cent of the sales price is applied. If the property has been held for at least ten years, the minimum deduction is 40 per cent.

In other words you can deduct purchasing price and costs related to purchase and sale or you can deduct so-called deemed acquisition cost, which is 20 percent of the selling price if you have owned the property less than 10 years and 40 percent of the selling price if you have owned the property for 10 years or more.

#### Exceptional rules for real estate

If real property is alienated by an individual either to the State, a municipality or a joint municipal authority, or if the recipient of the real property would have had the right to expropriate the property, the acquisition cost is deemed to be 80 per cent of the proceeds.

If real property is alienated by an individual or an estate of a deceased person to a municipality between 1<sup>st</sup> February 2008 and 31<sup>st</sup> January 2009, the capital gain is exempted.

#### Selling your home

A capital gain derived from the sale of shares in a company carrying the right to the enjoyment of a flat or the sale of a house which for at least two years prior to the sale has served uninterrupted as the owner's or his family's permanent home, is entirely exempt from tax if the flat or house is used mainly (at least 50 per cent) for residential purposes.

If less than 50 per cent was used in such a way, the exemption is correspondingly partial (and thus also applied to co-owners).

Please do not hesitate to contact if you need more detailed information.

With kind regards,

Minna Korhonen  
Senior Officer  
Ministry of Finance  
Tax Department  
Snellmaninkatu 1A, Helsinki  
P. O. Box 28, FI-00023 GOVERNMENT  
Tel 358 9 160 34735  
Fax 358 9 160 34747

-----Original Message-----

**From:** Vassil Zhivkov [mailto:fvscus@bg-permrep.eu]

**Sent:** Friday, July 04, 2008 10:02 AM

**To:** Hana\_Stulajterova@mzv.cz

**Cc:** Pitterling Marcel Ing.

**Subject:** RE: Question - tax exemption - sale of private real estate

Dear Hana,

Please find below the answer from Bulgaria to your question on sales of private real estate:

In Bulgaria the income from sale or exchange of one immovable property, regardless the date of the acquisition, is tax exempted. The only condition under this exemption is this immovable property to meet the housing needs at the date of the sale. Incomes from sale or exchange up to two real estates as well as agricultural and forestry estates, regardless of their number, are tax exempted on condition that the time period between the date of acquisition and the date of sale or exchange is more than 5 years.

For the incomes from disposal of immovable property outside the scope of the exempted incomes, the tax base shall be determined by deducting the difference between the selling price and the cost of acquisition with 10 per cent expenses. In these conditions we do not take into account the change of property's price.

Best regards,

Vassil

-----Original Message-----

**From:** Clare.McNamara@dfa.ie [mailto:Clare.McNamara@dfa.ie]

**Sent:** Wednesday, July 02, 2008 4:03 PM

**To:** Hana\_Stulajterova@mzv.cz

**Cc:** Pitterling Marcel Ing.

**Subject:** RE: Question - tax exemption - sale of private real estate

Hana,

Irish response below.

Regards

Clare

The income gained from the sale of property in Ireland is deemed to be a capital and not income gain, and as a result is taxable under the capital gains tax (CGT) code. CGT is applied at a rate of 20% when property is disposed of, on its gain in value from acquisition to disposal. Capital expenditure can also be deducted from the gain value. There is an annual CGT exemption threshold of €1,270. There are no special exemptions from CGT on commercial or non-residential property.

As regards residential property, Principal Private Residence Relief provides an exemption from CGT on the disposal of a person's main residence where they have occupied the property throughout the period of ownership. Where the property was occupied for only some of the duration, the relief is apportioned accordingly. For example, a person buys a house and occupies it for 5 years, moves out of the house for 3 years and then occupies it for a further 2 years and then sells it.

Total period of ownership = 10 years; total period of occupation = 7 years; percentage of relief apportioned = 70%.

Therefore, CGT would only be applied on 30% of the value of the gain.

Relief from CGT is also available of the disposal of a site of land (less than 1 acre, valued up to €500,000) from a parent to a child, where the child intends to build a home on the land. Various reliefs from CGT also apply to the transfer of farmland.

-----Original Message-----

**From:** Virge Pihel [mailto:Virge.Pihel@fn.ee]  
**Sent:** Wednesday, July 02, 2008 12:18 PM  
**To:** hana\_stulajterova@mzv.cz; Pitterling Marcel Ing.  
**Cc:** Meelis Meigas; Elo Haugas  
**Subject:** RE: CZ Question - tax exemption - sale of private real estate

Dear Ms Stulajterova,

Here is the requested information about Estonian income tax rules for the capital gains from the sale of immovables. According to Estonian Income Tax Act Subsections 15(5)-(6) the gains from the transfer of immovable property are not subject to income tax if an essential part of the immovable is a dwelling which was used by the taxpayer as his or her permanent or primary place of residence until transfer. If the building or apartment was also used for other purposes, the tax exemption is applied according to the proportion of the area of the rooms used as residence and the area of the rooms used for other purposes.

If the capital gains from the sale of immovables do not match the named criteria, the capital gains are taxed. The calculation of taxable amount is provided for in Income Tax Act subsection 37(1): The gains or loss derived from the sale of property is the difference between the acquisition cost and the selling price of the sold property. The gains or loss derived from the exchange of property is the difference between the acquisition cost of the property subject to exchange and the market price of the property received as a result of the exchange. A taxpayer has the right to deduct certified expenses directly related to the sale or exchange of property from the taxpayer's gain or to add such expenses to the taxpayer's loss.

If you have further questions, please do not hesitate to turn to us again.

With best regards,

Virge Pihel  
Chief specialist  
Division of Direct Taxes  
Tax Policy Department  
Ministry of Finance of Estonia

-----Original Message-----

**From:** ulf.rehnberg@foreign.ministry.se [mailto:ulf.rehnberg@foreign.ministry.se]

**Sent:** Friday, July 04, 2008 1:41 PM

**To:** Hana\_Stulajterova@mzv.cz

**Cc:** Pitterling Marcel Ing.

**Subject:** Ang. Question - tax exemption - sale of private real estate

Dear Hana

Here is a brief description of the Swedish system.

In general, Sweden taxes income (capital gains) which derives from sales of family houses, certain apartments and other kind of real estates, with or without any buildings.

When it comes to houses or apartments for private use (i.e. not commercial use) the tax is 22 % of the taxable income, which is calculated as the selling price minus the acquiring costs. If the house or the apartment has been improved during the ownership, and the improvements still has a remaining value at the time of selling, the costs laid down on the improvements are deductible, when calculating the capital gain. We do not take the price development in consideration at all, which means that the capital gain (taxable income) calculates in actual prices and costs. That's also the principal for real estates used for commercial purposes but in these cases special tax and accounting rules has to be taken in consideration.

However, we have one important exempt for some houses and apartments, which are held for private purposes. The seller has a possibility to postpone the tax liability for the capital gain (the taxable income) deriving from a selling. This opportunity, though, is only available if the sold house or apartment has been the seller's place of living and he or she buys, or has the intention to buy (within a couple of year), a new house or apartment in order to use it as the place of living.

The aim for the postponed liability is to avoid that the seller because of the obligation to pay tax on the capital gain, don't have enough means from the selling to acquire a new place of living. In the extent the tax has such negative impact of the possibility to buy a new house or apartment, the liability to pay tax on the capital gain is postponed until the house or apartment is sold or the owner dies. There is also a limit on how high amount it is possible to postpone.

During the time the tax liability is postponed "interest" has to be paid on the postponed amount as an additional income. As it is today 1, 67 % of the postponed amount treats as a taxable income on yearly basis.

I wish you a pleasant weekend.

Vänliga hälsningar/Kind Regards

Ulf Rehnberg  
Ekonomiskt råd/Counsellor  
Sv. ständiga representation vid EU/Sw. Perm. Rep. to EU  
Square de Meets 30, 1000 Bruxelles  
Tel +32 (0) 2 289 57 14  
Fax + 32 (0) 289 56 00  
Mobil +32 (0) 47 888 63 01



6.

-----Original Message-----

From: Belovs Igors [mailto:lgors.Belovs@fm.gov.lv]

Sent: Thursday, July 10, 2008 7:51 AM

To: Pitterling Marcel Ing.

Cc: Robezniece Daina; Orehova Anda; Kalane Astra; Mihails.Kozlovs@mfa.gov.lv

Subject: FW: Question - tax exemption - sale of private real estate

Dear colleague,

In reply to your e-mail of 9 July 2008 we are sending you the information about sale of private real estate as requested by you.

"Income from the alienation of such immovable property, which has been owned by the payer (from the day when the relevant immovable property was registered in the Land Register) for more than 60 months and at least twelve months up to the moment of entering into the alienation contract has been the declared place of residence of the person (which has not been declared as an additional address of the payer).

#### Transitional Provisions

In relation to income from such alienation of immovable property, which was in the ownership of a payer on the day when the amendment to this Law, which provides for the deletion of Section 9, Paragraph one, Clause 19, Sub-clause "c", came into force, up to 1 July 2010 the provisions of the Law, which were in force up to the day of the coming into force of the referred to amendment shall be applied if at least one of the following conditions exists:

- a) ownership rights of the immovable property belonging to the payer up to the day of the coming into force of the referred to amendment have been registered in the Land Register;
- b) ownership rights of the immovable property belonging to the payer up to the day of the coming into force of the referred to amendment have not been registered in the Land Register, but shall be registered in the Land Register up to 31 December 2008;
- c) up to the day of the coming into force of the referred amendment to the Law, the ownership rights of the immovable property have not been registered in the Land Register due to the reason that there exists a dispute regarding ownership rights and a court adjudication has been rendered regarding the acceptance of the claim application and the initiation of the matter; or
- d) up to the day of the coming into force of the referred amendment to the Law, the ownership rights of the immovable property have not been registered in the Land Register, but a decision has been taken regarding the restoration of ownership rights, and the payer is entitled to perform a land cadastral survey from State budget funds, but such survey has not been performed."

Best regards,  
Igor Belov

TAX POLICY DEPARTMENT  
Division of Direct Taxes  
Senior Officer  
Phone: +37167095490  
Fax: +37167095497  
Ministry of Finance of Latvia

-----Original Message-----

**From:** Rena Manti [mailto:lmanti@ird.mof.gov.cy]

**Sent:** Wednesday, July 23, 2008 11:51 AM

**To:** Pitterling Marcel Ing.

**Cc:** hana\_stulajterova@mzv.cz

**Subject:** Question - tax exemption - sale of private real estate

Dear Marcel,

Please find below the answer of **CYPRUS**, regarding your e-mail dated 1<sup>st</sup> of July 2008.

Please do not hesitate to contact me if you need more clarifications.

Immovable property which is situated in Cyprus is taxed under capital gains tax law. Property means immovable property which is situated in Cyprus, and includes:

- a) land,
- b) building and other erections, structures or fixtures affixed to the land or to any building or other erections or structures,
- c) trees, vines and any other thing whatsoever planted or growing upon any land,
- d) springs, wells, bores, water and water rights held together with or independently of any land,
- e) privileges, liberties and easements and any other rights and advantages whatsoever appertaining or reputed to appertain to any land or to any building or other erection or structure.

The gain made from a chargeable disposal of property is subject to capital gains tax the rate of 20%.

Where the gain accruing from the disposal of the principal dwelling house which is used by the owner exclusively for his own habitation for a total period of at least 5 years and situated on land not exceeding 1 ½ hectare, not exceeding 50,000 Cyprus pounds ( approximately 80,000 euro), there is a tax exemption. Where the gain exceeds 50,000 Cyprus pounds, tax is payable on the amount exceeding the 50,000 Cyprus pounds. The period of use of the residence does not necessarily have to be continuous. The use may be interrupted, as it may happen, for example, during an absence overseas. Use of the residence means use by the owner.

Where the dwelling house is situated on land exceeding 1 ½ hectare, tax is payable on the proportion of the gain accruing from the disposal of the land in excess of the 1 ½ hectare, thus, the gain in respect of any excess of the 1 ½ hectare is taxable. In the case of a second or more disposal of a dwelling house (where the gain for example of the first disposal did not exceed 50,000 Cyprus pounds) the total period of use of each house by the owner exclusively for his own habitation is increased from 5 years to 10 years.

No exemption is allowed where the disposal of the dwelling house has taken place more than one year after it has ceased to be used by the owner for his own habitation.

The above exemptions do not apply to companies.

In computing the gain, the following deductions are allowed from the sales proceeds:

- a) Where the property was acquired before 1.1.1980, the general valuation of the property on 1.1.1980 as indexed to take into account inflation and any capital additions or improvements on the property as indexed.
- b) Where the property was acquired after 1.1.1980, the cost of acquisition of the property as indexed to take into account inflation and any capital additions or improvements on the property as indexed, and the land transfer fees and any stamp duty on contract of purchase without indexation
- c) Expenses of sale, such as estate agent's commission, professional charges, advertising etc, without any indexing for inflation
- d) Any other expenses, such as immovable property tax, interest on loans to acquire the property etc without any indexing for inflation.

Regards

Irene

Irene Manti  
Fiscal Attaché  
Permanent representation of the republic of Cyprus to the EU  
Avenue Cortenbergh 61  
1000 Brussels  
E-mail: [imanti@ird.mof.gov.cy](mailto:imanti@ird.mof.gov.cy)  
Tel: 027395156

-----Original Message-----

From: Radziejewski Grzegorz [mailto:grzegorz.radziejewski@plrep.eu]

Sent: Monday, August 18, 2008 12:57 PM

To: Hana\_Stulajterova@mzv.cz

Cc: Pitterling Marcel Ing.

Subject: RE: Question - tax exemption - sale of private real estate

Dear Hana,

In response to your query below -- please find the answer prepared by MoF experts in Warsaw.

Best regards

gr

According to the Polish tax law, sale of any kind of real estate, if takes place during 5 years period since acquisition of such property or if it is not a part of taxpayer's business activity, is taxable.

Two different rules apply, depending on date of acquisition of real estate:

- 1) if acquisition took place before 1<sup>st</sup> January 2007 - tax rate is 10% of gross income (lump-sum tax);
- 2) if acquisition took place after 1<sup>st</sup> January 2007 - tax rate is 19% of income (income is calculated as a difference between income from sale and evidenced amount of acquisition costs or evidenced amount of any kind of expenses for building of real estate or increasing the value of property; acquisition costs and expenses are increased yearly by the indicator announced by Central Statistical Office).

In case mentioned in item 1) income from sale is tax exempted in a part used for acquisition, during two years period from sale, of:

- dwelling house or flat standing separate property (also part of or share in such property), also land or perpetual usufruct of land connected with such house or flat;
  - title to a cooperative flat or share in such title, title to a house in housing cooperative or share in such title,
  - land or share in land, perpetual usufruct of land or share in it, assigned for construction of dwelling house;
- and

in a part used for:

- construction, extension or modernization of own dwelling house or flat;
- extension or modernization of own building for housing purposes;
- repayment of loan or credit incurred for above mentioned purposes, or interest on such loan or credit.

Tax exempted is also income from sale of real property acquired out of a legacy or donation.

In case mentioned in item 2) income from sale of:

- dwelling house or part of or share in such house;
- flat standing separate property or share in such flat;
- title to a cooperative flat or share in such title,
- title to a house in housing cooperative or share in such title,

is tax exempted, if taxpayer was registered for permanent residence in above mentioned buildings for period no shorter than 12 months before the date of sale and he submits an statement to tax office in 14 days period that he fulfills requirements for exemption.

It should be noted, that new legislative proposal is prepared, according to which income from sale of real estate will be tax exempted as described in item 1), but tax rate will be 19% of income as described in item 2).

Grzegorz Radziejewski

Financial Counsellor

Head of the Budget and Finance Section

Permanent Representation of Poland to the EU