

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

Osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí od daně z příjmu fyzických osob

V souvislosti s vydáním zákona 170/2017 Sb. dochází mimo jiné k určitým změnám v oblasti osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí u poplatníků daně z příjmů fyzických osob. Avšak podle přechodných ustanovení zákona 170/2017 Sb. lze uplatnit provedené změny zákona o daních z příjmů **až s účinností od 1.1.2018**, neboť pro účely zdaňovacího období zahájeného před účinností zákona 170/2017 Sb., tj. pro účely daně z příjmu fyzických osob za kalendářní rok 2017, se použijí dosavadní platné právní předpisy, tedy zákon o daních z příjmu ve znění platném do 30.6.2017.

Podstata provedených změn zákona o daních z příjmů spočívá v **narovnání podmínek** pro uplatnění osvobození od daně z příjmu nejen při prodeji nemovité věci, ale i **při vypořádání spoluvlastnického podílu k nemovité věci**, pokud předmětná nemovitá věc byla ve **spoluvlastnictví více jak pět let**.

Pětiletý časový test rozhodný pro uplatnění osvobození příjmů z nemovité věci dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmu tak bude nově uplatňován jak při prodeji, tak i při vypořádání spoluvlastnictví nemovité věci.

Osvobození z příjmů při vypořádání spoluvlastnictví k nemovité věci však může být uplatněno poprvé u fyzických osob v daňovém priznání k DPFO za rok 2018.

Zákonem 170/2017 Sb. dochází také ke zpřesnění, resp. zpřísnění podmínky pro uplatnění osvobození příjmů z prodeje rodinného domu nebo jednotky, pokud v této nemovité věci neměl prodávající bydliště nejméně dva roky před prodejem. Tento příjem je osvobozen od daně z příjmu dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. V případě, že tato dvouletá lhůta není dodržena, může být uplatněno osvobození příjmu z prodeje nemovité věci pouze za předpokladu, že získané finanční prostředky budou použity pouze na uspokojení **vlastní** bytové potřeby a tedy již nikoliv na bytové potřeby rodiny poplatníka nebo jiných spřízněných osob.

Při posuzování nároku na osvobození příjmů z prodeje nemovité věci je rozhodující lhůta, po kterou měl prodávající v uvedené nemovité věci bydliště, tj. skutečně zde bydlel dva roky bezprostředně před prodejem nemovité věci. Z hlediska zákona o daních z příjmů je pojem „bydliště“ odlišný od pojmu „trvalý pobyt“ dle zákona o evidenci obyvatel. Místo, kde je poplatník přihlášen k trvalému pobytu, tak není pro účely uplatnění osvobození příjmů z prodeje nemovité věci rozhodující.

V další části této informace jsou uvedeny některé příklady, kdy lze osvobození od daně z příjmu uplatnit, příp. kdy toto osvobození uplatnit nelze.

Příklad č. 1:

Fyzická osoba zakoupila bytovou jednotku do osobního vlastnictví v r. 2014, v této jednotce od roku 2014 bydlela. V r. 2015 zahájila fyzická osoba stavbu rodinného domu, do které se přestěhovala na počátku roku 2017. Uvolněnou bytovou jednotku fyzická osoba pronajala na dobu 6 měsíců jiné osobě. Po ukončení pronájmu byla bytová jednotka prodána.

I když poplatník měl v bytové jednotce bydliště déle jak dva roky, nelze v tomto případě z důvodu následného pronájmu bytové jednotky uplatnit osvobození od daně z příjmu, protože nebyla splněna podmínka uvedená v ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, podle které lze osvobození uplatnit v případě, že prodávající měl v bytové jednotce bydliště nejméně **po dobu 2 let bezprostředně před prodejem**.

Příklad č. 2:

Manželé zakoupili v r. 2010 pozemek na zamýšlenou výstavbu rodinného domu. Nově postavený rodinný dům byl uveden do užívání v r. 2016, avšak v r. 2017 se manželé rozhodli pozemek i dům prodat v souvislosti s vypořádáním majetku při rozvodu manželství.

Podle zákona 89/2012 Sb. – občanský zákoník, který je účinný od r. 2014, platí, že stavba je součástí pozemku, pokud je vlastníkem pozemku i stavby totožný. V daném případě došlo k prodeji pozemku, jehož součástí je i nově vybudovaná stavba. Příjem z prodeje bude posuzován podle doby vlastnictví pozemku. Vzhledem k tomu, že pozemek byl ve vlastnictví prodávajících více jak 5 let, bude příjem z prodeje pozemku, jehož součástí je stavba, osvobozen od daně z příjmu fyzických osob dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP.

Příklad č. 3:

Fyzická osoba vlastní od roku 2011 činžovní dům, avšak pozemek pod tímto domem byl ve vlastnictví původního vlastníka. Po dohodě byl vlastníkem činžovního domu odkoupen v r. 2015 i pozemek pod činžovním domem. V r. 2017 se rozhodla fyzická osoba pozemek i činžovní dům prodat.

Vzhledem k tomu, že v době prodeje v r. 2017 je pozemek i činžovní dům ve vlastnictví stejné fyzické osoby, stává se stavba činžovního domu součástí pozemku a předmětem prodeje je tedy pozemek, jehož součástí je stavba. Pro účely osvobození od daně z příjmu se testuje pětiletá lhůta pro osvobození od daně z příjmu u pozemku. Vzhledem k tomu, že u pozemku neuplynula stanovená pětiletá lhůta, není možno v tomto případě příjem z prodeje nemovité věci osvobodit od daně z příjmu dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP a příjem z prodeje bude podléhat zdanění dle § 10 ZDP s tím, že jako výdaj lze uplatnit zůstatkové ceny prodávaných nemovitých věci (pozemku i stavby).

Příklad č. 4:

Fyzická osoba zdělila v r. 2015 rodinný dům v rámci dědictví po svém strýci, který rodinný dům vlastnil od r. 1996 a v tomto domě do své smrti bydlel. Dědic se rozhodl v r. 2017 z důvodu nepotřebnosti zděděný rodinný dům prodat.

I když zůstavitel měl v rodinném domě bydliště a vlastnil jej více jak pět let, není možno u dědice příjem z prodeje zděděné nemovité věci osvobodit dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, protože zůstavitel (strýc) nebyl příbuzným v řadě přímé nebo manželem a nebyla tak splněna druhá základní podmínka pro přiznání osvobození příjmů z prodeje nemovité věci od daně z příjmu u prodávající fyzické osoby.

Příklad č. 5:

Fyzická osoba zakoupila v r. 2008 činžovní dům včetně pozemku. Jednotlivé byty byly pronajímány nájemníkům a příjmy z pronájmu byly vlastníkem činžovního domu zdaňovány dle § 9 ZDP. K těmto příjmům byly uplatňovány náklady ve skutečné výši včetně odpisů. Činžovní dům byl v r. 2017 vlastníkem prodán.

Příjem z prodeje činžovního domu je osvobozen dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, protože fyzická osoba byla vlastníkem nemovité věci více jak pět let. Pronajímáný majetek, jehož příjmy z pronájmu jsou zdaňovány dle § 9 ZDP, se nepovažuje za obchodní majetek, protože o tomto majetku nebylo účtováno a nebyl uveden ani v daňové evidenci ve smyslu definice obchodního majetku dle § 4 odst. 4 ZDP.

Příklad č. 6:

Fyzická osoba (manžel) zakoupila v r. 2011 z finančních prostředků darovaných svými rodiči nemovitou věc (pozemek se stavbou). Tato nemovitá věc nebyla předmětem společného jmění manželů. Manžel vložil nemovitou věc do svého obchodního majetku a využíval ji ke svému podnikání. Po úmrtí manžela v r. 2017 manželka jako jediná dědička nemovitou věcí (pozemek se stavbou) prodala.

Příjem z prodeje zděděného nemovitého majetku bude o dědičky osvobozen od daně z příjmu dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, protože do stanovené pětileté lhůty vlastnictví se započítává i doba, po kterou byla nemovitá věc ve vlastnictví zůstavitele (zemřelého manžela).

V daném případě nebude uplatněno ustanovení o tom, že osvobození se nevztahuje na prodej nemovitých věcí, které byly v období 5 let před prodejem zahrnuty do obchodního majetku, protože dědička, která nemovitou věc prodávala, je jiným daňovým subjektem než zůstavitel a prodávající neměla nemovitou věc zahrnutou do svého obchodního majetku.

Podle ustanovení § 4 odst. 4 ZDP se za obchodní majetek poplatníka daně z příjmu fyzických osob považuje ta část majetku, o které je účtováno nebo o které je nebo byla vedena daňová evidence. Uvedený majetek nebyl u dědičky předmětem účtování nebo daňové evidence, nebyl tedy součástí obchodního majetku prodávající dědičky a proto bude uplatněno osvobození od daně z příjmu, jak je uvedeno.

Ing. Vladimír ŠRETR - daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 21.9.2017