

Zdanění příjmů z prodeje pozemku na straně fyzických osob aneb na co by se nemělo zapomenout z daňového hlediska

Ing. Petr Koubovský, daňový poradce, č. osv. 3891 – Rödl & Partner Tax, k. s.

Rád bych upozornil čtenáře na možná daňová úskalí a rizika, respektive možnosti dosažení daňově optimálních řešení při realizaci příjmů plynoucích z prodeje nemovité věci, zde konkrétně zejména pozemku. V případech změny vlastnického práva k nemovité věci formou kupní smlouvy (tj. úplatně) je nutné pamatovat a zabývat se také otázkami z daňového hlediska, a to konkrétně daně z příjmů (fyzických osob), daně z přidané hodnoty a v neposlední řadě i daně z nemovitých věcí.

Hned úvodem musím konstatovat, že se vlastně v praxi jedná o celkem frekventovanou transakci mezi daňovými subjekty vůbec, a právě proto jsem si ji vybral k bližší analýze. Fyzickou osobou budeme v našem příspěvku rozumět kromě obvyčejného občana – nepodnikatele i fyzickou podnikající osobu.

Při svém posouzení jsem primárně vycházel z těchto níže uvedených právních předpisů:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“)
- pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP (dále jen „pokyn D-22“)
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“)
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoDzNV“)
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)
- zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoOM“)
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“)
- zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „KZ“)
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“)
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002“)

Velmi hrubě a takřkajíc zhurta bych si níže dovolil nastínit základní pravidla možného daňového zatížení v případech

prodeje pozemku, resp. oblasti, ve kterých přicházejí v úvahu určité daňové otázky:

- Poplatníkem daně z příjmu fyzických osob je z logiky věci prodávající; předmětná daň se platí každoročně (zde pouze v případě realizace příjmu), a to ve výši 15 %, v některých případech lze uplatnit osvobození od daně.
- Poplatníkem daně z přidané hodnoty je plátcе daně, kterým může být jak prodávající, tak kupující, v některých případech lze uplatnit osvobození od daně či režim přenesení daňové povinnosti.
- Poplatníkem daně z nemovitých věcí je vlastník a platí se každoročně.
- Poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí již není nutné řešit, neboť došlo ke zrušení předmětného zákonného opatření.

Vyznat se v daních není mnohdy vůbec jednoduché. Dobrou zprávou je, že ve většině případů se nás nakonec daně vůbec nebudou týkat, zejména pokud se kupuje starší nemovitá věc.

NABYTÍ VLASTNICKÉHO PRÁVA K NEMOVITÉ VĚCI (POZEMKU)

Jedním ze zásadních momentů úplatného převodu vlastnického práva k nemovité věci je stanovení samotného okamžiku přechodu/nabytí vlastnického práva kupujícím. Převede-li se vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, pak se dle § 1105 NOZ nabývá věc do vlastnictví právě až zápisem do takového seznamu (zde katastru nemovitostí). Rozhodujícím okamžikem je pak den podání návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí.

Dřívější právní úprava (před rokem 2014) přisuzovala vkladu do katastru nemovitostí pouze konstitutivní účinky. Bylo-li třeba existenci vlastnického práva k nemovitosti nabytého na základě konstitutivního rozhodnutí soudu pouze deklarovat, bylo předmětné vlastnické právo zapisováno formou záznamu jako tzv. „Z“ řízení. Aktuální pojetí vkladu do katastru nemovitostí je nicméně dle KZ obsahově odlišné od vkladu do 31. 12. 2013 a vkladem se dnes do katastru nemovitostí zapisuje vznik, změna, zánik, promlčení a uznání existence nebo neexistence práv vyjmenovaných v § 11 KZ (mimo jiné i vlastnické právo). Dle odborné komentářové literatury platí, že „*Tato práva (mezi nimi rovněž právo vlastnické) a jejich změny se do katastru zapisují výlučně vkladem, a to bez ohledu na okolnost, zda má zápis konstitutivní, nebo deklaratorní povahu*“.¹ Výše uvedené představuje jednak posun v chápání zápisu vkladem, kterému jsou připsány kromě konstitutivních také výslovné účinky „jen“ deklaratorní, a zároveň staví najisto, která práva budou do katastru nemovitostí v každém případě zapsána prostřednictvím vkladového řízení.

DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Úvodem je nutné si nejprve ujasnit, zdali je předmětem prodeje reálně pouze „holý“ pozemek, anebo je jeho součástí i stavba/y, neboť tato skutečnost má, jak si dále ukážeme, určité mnohdy i zásadní daňové konsekvence.

Zdanění příjmu na straně NE-podnikatele/občana

Příjem z prodeje nemovité věci je v obecné rovině (tedy odmyslíme od prodeje nemovité věci v obchodním majetku poplatníka určeném pro výkon podnikatelské činnosti) předmětem daně z příjmů a bude zdaněn v rámci § 10 ZDP jako tzv. ostatní příjem.² Konkrétní výše daně se bude odvíjet logicky od celkových příjmů v daném roce, uplatnění daňových slev, odpočtů a dalších okolností.

Sazba daně z příjmů fyzických osob činí 15 %, přičemž základem daně je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. V případě nemovité věci se pak za tyto výdaje považuje cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o nabytí bezúplatné, pak cena určená podle zvláštního právního předpisu, v tomto případě dle ZoOM, ke dni nabytí. Výdajem se též rozumí částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravy a údržbu nemovité věci včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje (např. provize realitní kanceláři, právní poradenství apod.).

Bohužel při prodeji nemovité věci nemůže za zaměstnance (občana NE-podnikatele) vyřídit roční daňové povinnosti jeho zaměstnavatel formou ročního zúčtování daně a zaměstnanec si musí přiznání k dani z příjmů fyzických osob

podat sám. Obecný termín pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob a zaplacení daně je do 1. 4. následujícího roku. Jestliže daňové přiznání však zpracuje na základě udělené plné moci daňový poradce, termín pro podání se prodlouží o tři měsíce, tj. do 1. 7. Místní příslušnost finančního úřadu se řídí dle bydliště poplatníka, nikoliv lokací samotné nemovité věci.

Při splnění ZDP stanovených podmínek se mohou poplatníci dani vyhnout, resp. přesněji řečeno mohou využít režimu osvobození od daně z příjmů. Podmínky aplikace osvobození jsou definovány zejména § 4 odst. 1 ZDP, konkrétně písm. a), b) a u) ZDP. Všechny níže uvedené a detailněji rozebírané případy osvobození od daně z příjmů při prodeji nemovité věci se týkají pouze fyzických osob. Pokud je fyzická osoba podnikatelem a nemovitá věc je zahrnuta do obchodního majetku, nebo do obchodního majetku alespoň jednoho z podnikajících manželů v případě společného jmění, pak osvobození uplatnit, jak si níže blíže ukážeme, nelze.

Osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP

Dle písm. a) se osvobození aplikuje na příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, jestliže v něm prodávající „**měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem**“.³ Z výše uvedeného je tedy logicky zřejmé, že předmětné osvobození od daně z příjmů dle tohoto ustanovení nelze aplikovat při prodeji toliko prostého pozemku, např. orné půdy apod.

Související praktické tipy a postřehy

- V praxi je nezbytně nutné disponovat dostatečnými a přesvědčivými důkazními prostředky, že prodávající v nemovité věci (pozemku s domem či bytovou jednotkou) před prodejem dva roky bydlel.
- V případech vlastnictví nemovité věci formou společného jmění manželů je postačující fakt, že v něm bydlel pouze jeden z manželů.
- Termín „trvalé bydliště“ nelze zaměňovat s „bydlením“. Pro účely aplikace osvobození od daně z příjmů není nutné mít v dané nemovité věci trvalé bydliště, prokazování je v úrovni skutečného zdržování se tamtéž po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. To lze např. doložit korespondencí, zasíláním účtů za telefon, energie, výpisy z banky, internetu atd. Bydlištěm na území ČR se rozumí místo, kde má poplatník stálý pobyt za okolností, z nichž lze usuzovat jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.³ Blíží definici stálého bytu potom doplňuje pokyn D-22.
- Pro výše uvedenou 2letou lhůtu není podstatná doba vlastnictví. Osvobozen bude tedy například i příjem poplatníka, který koupil byt, kde byl v nájmu po dobu 3 let a 2 měsíce po nabytí do vlastnictví ho prodal.
- V neposlední řadě je nutné si všimnout i podstatného termínu „bezprostředně“. Pokud se totiž vlastník

1 BAUDYŠ, P. Katastrální zákon. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2014, 421 s.

2 § 10 odst. 1 písm. b) ZDP.

3 § 2 odst. 4 ZDP.

odstěhuje a nemovitost prodá až po nějaké době, osvobození se na něj vztahovat bohužel nebude.

Pokud by nebyla splněna lhůta 2 let, lze i přesto osvobození uplatnit, ale pouze pokud jsou použity takto získané finanční prostředky na uspokojení bytové potřeby.⁴ Bytovou potřebou se pro účely ZDP mimo jiné rozumí:

- a) výstavba bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a změna stavby,
- b) úplatné nabytí pozemku, kde bude zahájena výstavba bytové potřeby podle písmene a) do 4 let od okamžiku nabytí pozemku, nebo v souvislosti s pořízením bytové potřeby uvedené v písmenu c),
- c) úplatné nabytí (bytového domu, rodinného domu, rozestavěné stavby bytového domu nebo rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru),
- d) splacení vkladu právnické osobě jejím členem za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu,
- e) údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu, bytu v nájmu nebo v užívání nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
- f) vypořádání společného jmění manželů nebo vypořádání spoludědiců v případě, že předmětem vypořádání je úhrada podílu spojeného se získáním jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, rodinného domu nebo bytového domu,
- g) úhrada za převod podílu v obchodní korporaci jejím členem uskutečněná v souvislosti s převodem práva nájmu nebo jiného užívání bytu,
- h) splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v písmenech a) až g), pokud jsou splněny podmínky pro tyto bytové potřeby.

Při využití osvobození příjmu v návaznosti na podmíněné použití získaného příjmu na obstarání vlastní bytové potřeby je však nutné mít na paměti, že poplatník je povinen tuto skutečnost/postup oznámit správci daně do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo.⁵ Podmínka se považuje za splněnou, pokud jsou získané prostředky použity:

- na vymezené účely bytové potřeby do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal,
- anebo naopak předmětné prostředky použil na vymezené účely bytové potřeby před jejich získáním, nejdříve však ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.

Pokud by nebyly výše uvedené podmínky pro osvobození splněny, je podle § 10 ZDP poplatník povinen tento příjem

podrobit zdanění příjmem ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém poplatník prostředky získal. V případě včasného nezahájení výstavby (např. rodinného domu) se získané finanční prostředky považují za zdanitelný příjem dle § 10 ZDP ve zdaňovacím období, ve kterém marně uplynula lhůta pro zahájení výstavby.

Zdanění příjmu na straně podnikatele (pozemek je v obchodním majetku)

Opětovně upozorňuji, že osvobození dle výše uvedeného ustanovení ZDP se netýká příjmu z prodeje majetku – nemovité věci, pokud **je nebo byl zahrnut do obchodního majetku prodávajícího (byť jen u jednoho z manželů)**, a to do 2 let od jeho vyřazení z obchodního majetku. Osvobození se netýká ani příjmu z budoucího prodeje těchto nemovitých věcí uskutečněného v době do 2 let od nabytí vlastnického práva k těmto nemovitým věcem, resp. v době do 2 let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 2 letech od tohoto nabytí nebo po 2 letech od tohoto vyřazení z obchodního majetku.

V těchto případech bude předmětný příjem zahrnut standardně do obecného základu daně dle § 7 – příjmy ze samostatné činnosti.

Osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP

Dle tohoto ustanovení lze příjem z prodeje nemovité věci osvobodit od daně z příjmů, **pokud přesáhne doba mezi nabytím vlastnického práva k nemovitým věcem a jejich prodejem dobu 10 let (dříve do 31. 12. 2020 byl časový test roven jen 5 letům)**. Pokud by byly předmětné nemovité věci prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele, a jde o prodej nemovitých věcí nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem, lze 10letou dobu zkrátit. Jinak řečeno, do délky časového testu se započte i doba, po kterou byla předmětná nemovitá věc ve vlastnictví zůstavitele.

Díky přechodným ustanovením k novele ZDP⁶ pokud prodávající nabytí předmětnou nemovitou věc do 31. 12. 2020 (tzn. podal do tohoto data návrh na vklad do katastru nemovitostí), může realizovaný příjem z prodeje takové nemovité věci po 5 letech od jejího nabytí od daně z příjmů osvobodit. Naopak ten, kdo nemovitou věc nabytí od 1. 1. 2021, bude již nucen pro aplikaci osvobození vyčkat lhůty 10 let.

Zdanění příjmu na straně podnikatele (pozemek je/byl v obchodním majetku)

I zde upozorňuji, že osvobození dle výše uvedeného ustanovení ZDP nelze vztáhnout na příjem z prodeje takových nemovitých věcí, které jsou nebo v období 10 let před prodejem **byly zahrnuty do obchodního majetku**, a dále ani

4 § 4b ZDP.

5 § 4b odst. 2 ZDP.

6 Přechodná ustanovení čl. IV zákona č. 386/2020 Sb., bod 2.

na příjem z budoucího prodeje takových nemovitých věcí uskutečněného do 10 let od nabytí vlastnického práva k této nemovité věci, resp. do 10 let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 10 letech od tohoto nabytí, resp. vyřazení z obchodního majetku.

Osvobození dle § 4 odst. 1 písm. v) ZDP

Přestože se primárně nejedná o pozemek, dovolil bych zmínit i další možnost osvobození, a to u příjmu v podobě náhrady za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, resp. odstupného za uvolnění bytu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru. Tento příjem lze od daně z příjmů osvobodit za podmínky, že poplatník tuto náhradu (odstupné) použije na obstarání vlastní bytové potřeby. Toto se vztahuje i na příjem z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu a použije-li poplatník získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby.

Získanou náhradu (odstupné) za uvolnění bytu nebo jednotky je nutné použít nejpozději do jednoho roku následujícího po roce po jejím přijetí na uspokojení bytové potřeby. Podotýkám, že se musí jednat o vlastní bytovou potřebu, nikoliv uspokojení bytové potřeby rodiny nebo dalších osob.

I zde pak platí, že při nedodržení podmínek ZDP, tj. kdy poplatník nebude schopen v následujícím roce prokázat požadované použití, předmětný příjem v podobě odstupného bude představovat opět příjem dle § 10 ZDP, a to v tomto následujícím roce. Dovoluji si upozornit, že pro počátek plynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 DŘ je rozhodující samotné získání příjmu z prodeje nemovité věci, nikoli až marné uplynutí lhůty stanovené ke splnění podmínky pro možné osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. v) ZDP.

V případě příjmu plynoucího manželům z jejich společného jmění je postačující, aby podmínku pro jeho osvobození splnil jen jeden z manželů.

V případě pochybností s výkladem výše uvedených ustanovení ZDP je možné nahlédnout do ministerského pokynu D-22, který sice není pro daňové poplatníky právně závazný, avšak může poskytnout určitý prvek výkladové jistoty, zejména pak z hlediska postoje správce daně. Níže tedy uvádím pro lepší přehlednost pár zajímavých postřehů:

- při aplikaci osvobození dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP je pro běh lhůty rozhodující den nabytí pozemku, nikoliv případné stavby na tomto pozemku,
- při prodeji nemovité věci ve spoluvlastnictví nebo části podílu nemovité věci, které byly nabyty postupně, se

osvobození příjmu uplatní v poměru, v jakém jsou splněny podmínky pro osvobození jednotlivých částí takto nabyté nemovité věci,

- dnem „nabytí“ se rozumí zejména:

- a) u nemovitých věcí den zápisu vlastnického práva poplatníka do veřejného seznamu,⁷ právní účinky zápisu nastávají k okamžiku, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu, tj. nikoliv den uzavření kupní smlouvy nebo úhrady kupní ceny,
- b) pro nabytí nemovité věci u jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, pořízené ve vlastní režii je rozhodující, že byla zapsána do katastru nemovitostí jako rozestavěná jednotka⁸, přičemž právě tento den je současně dnem „nabytí“ nemovité věci.

S ohledem na výše uvedené možnosti osvobození bych však zároveň rád všechny čtenáře upozornil, že tímto to tzv. „nekončí“, resp. nemusí skončit. S účinností od 1. 1. 2015 je totiž nutno vzít v potaz nové ustanovení § 38v ZDP. Toto ustanovení zavádí povinnost předložit správci daně oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob, a to právě v souvislosti s aplikací osvobození dle § 4 a 4a a dalších ustanovení ZDP, nicméně pouze u osvobozených příjmů vyšších než 5 mil. Kč. Oznámení je nutné provést do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém poplatník příjem obdržel. Součástí oznámení jsou:

- výše příjmu,
- popis okolností nabytí příjmu,
- datum, kdy příjem vznikl.

Oznámení je podáním ve smyslu DŘ a dle § 71 odst. 1 DŘ jej lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, nejedná se však o daňové tvrzení a neuplatní se tedy pravidlo, které předepisuje povinnou formu prostřednictvím tiskopisu či obdobného formuláře. Této oznamovací povinnosti je pak poplatník zproštěn, pokud jsou požadované údaje zjistitelné správcem daně z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup.⁹

Důležitá je skutečnost, že limit 5 mil. Kč se u poplatníka posuzuje vždy za jednotlivý příjem samostatně. V případě dědictví je limitu 5 mil. Kč pro oznamovací povinnost podroben jednotlivý osvobozený příjem z dědictví, nikoliv výsledná výše, o kterou se zvýšilo jmění dědice (tj. bezúplatné příjmy získané z dědictví po zohlednění dluhů zůstavitele).

Bližší informace k této oznamovací povinnosti poplatníků daně jsou k dispozici také na stránkách státní správy ČR¹⁰, stejně tak možnosti případného prominutí sankcí za nesplnění této povinnosti.¹¹

7 § 1105 a § 1164 NOZ.

8 § 8 písm. f) KZ.

9 Sdělení GŘ ze dne 21. 1. 2015, čj. 2899/15/7100-10111-010440.

10 <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/oznameni-o-osvobozenych-prijmech>.

11 https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GŘ_D-28.pdf.

DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Prodej NE-podnikatelem/občanem

Pokud nemovitou věc vlastní fyzická osoba a plánuje její prodej, DPH se jí netýká jen v případě, že prodané nemovitosti nejsou a nikdy nebyly zahrnuty v obchodním majetku podnikající fyzické osoby.

Prodej podnikatelem/z obchodního majetku

Situace se však dost výrazně komplikuje v případech, kdy bude předmětná nemovitá věc prodávána podnikající fyzickou osobou z jejího obchodního majetku a zároveň bude tento prodávající plátcem DPH. V těchto případech se většinou jedná o velice komplexní, velmi problematické a mnohdy ne vždy zcela jednoznačné posouzení.

Dle § 4 odst. 4 ZDPH se obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla vedena v daňové evidenci. Obvykle o obchodním majetku hovoříme jako o majetku v podnikání. Příjem z prodeje nemovité věci tedy může podléhat DPH v případě, že nemovitost byla užívána k podnikání.

Dle § 56 ZDPH je osvobozeno od DPH dodání nemovité věci – pozemku, který:

- netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a
- není stavebním pozemkem.

Stavebním pozemkem pro účely ZDPH chápeme pozemek, na kterém:

- a) má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a který je nebo byl předmětem stavebních prací nebo **správních úkonů** za účelem zhotovení této stavby nebo v jehož okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby nebo
- b) může být podle stavebního povolení, společného povolení, kterým se stavba umísťuje a povoluje, nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí.

Podotýkám, že „správními úkony za účelem zhotovení stavby“ se také rozumí mimo jiné i samotné podání návrhu na změnu územního plánu, zahájení řízení z moci úřední, přičemž takové podání může, ale nemusí obsahovat návrh na zřetelné umístění nebo základní parametry budoucí stavby. Podmínka požadavku správních úkonů je splněna také tehdy, obsahuje-li aktuálně platný a účinný územní plán obce/města ten fakt, že předmětný pozemek může být zastaven vymezenými druhy staveb, pak byly evidentně v minulosti učiněny úkony za účelem zhotovení

stavby (do územního plánu byly promítnuty návrhy účastníků o vymezení předmětných ploch). Dle informace GFŘ čj. 125189/16/7100-20116-050485 se za správní úkon, kterým se z pozemku stane pro účely ZDPH stavební pozemek, považuje až schválení změny územního plánu.¹²

Z výše uvedených Informací GFŘ také vyplývá, že je-li na pozemcích umístěna stavba splňující lhůtu pro osvobození dle § 56 odst. 3 ZDPH, která je určena k demolici, pak se zde s přihlédnutím k rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-461/08 Don Bosco jedná pro účely DPH o „stavební pozemek“. I když stavba jako taková splňuje podmínky pro osvobození, předmětem prodeje není ona samotná, nýbrž pozemek, **jenž je kromě jiného patrně územním plánem obce určen k zastavění**. Pozemek tedy bude pro účely ZDPH stavebním pozemkem a jako takový bude jeho dodání nutné podrobit zdanění.

Dodání nemovité věci je pak osvobozeno od daně po uplynutí 5 let¹³ od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo prvního kolaudačního rozhodnutí, nebo kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního rozhodnutí po podstatné změně dokončené vybrané nemovité věci. Pokud se pro vybranou nemovitou věc nevydává kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí, pak 5letá lhůta počíná běžet ode dne, kdy bylo započato první užívání této vybrané nemovité věci.

ZDPH dává také plátcovi možnost se rozhodnout, že u dodání pozemku nebo vybrané nemovité věci¹⁴ po uplynutí 5leté lhůty uplatní daň (myšleno DPH na výstupu), avšak pouze je-li příjemce plnění též plátcem a po jeho předchozím souhlasu. Při takovémto dodání nemovité věci se pak použije režim přenesení daňové povinnosti.¹⁵

V případě prodeje pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se počátek běhu 5leté lhůty odvíjí právě od stavby pevně spojené se zemí, s níž pozemek tvoří funkční celek. Takovýmto pozemkem ve funkčním celku se pak rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Touto stavbou není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku. Takový pozemek např. slouží k provozu stavby nebo k naplnění její funkce, ev. je využíván spolu se stavbou, tj. nemusí se jednat výhradně jen o pozemek nacházející se přímo pod stavbou.¹⁶ Při posouzení funkčního celku je nutno brát v úvahu objektivní skutečnosti sledované smluvními stranami, tzn. zda je cílem dodání ona stavba, nebo pozemek, tj. za osvobozené dodání lze považovat i dodání pozemku, na kterém se nachází drobné stavby (např. zabetonovaná lavička) a stavby sloužící k ochraně či kvalitnějšímu využití pozemku (např. plot, studna), ale které nejsou cílem při dodání pozemku – toto však není naším případem. Funkční celek může představovat také soubor pozemků zastavěných

12 Informace GFŘ čj. 125189/16/7100-20116-050485 – „Odpovědi na dotazy týkající se aplikace Informace GFŘ k uplatňování ZDPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016“.

13 § 56 odst. 3 ZDPH.

14 § 56 odst. 6 ZDPH.

15 § 92d ZDPH.

16 § 48 odst. 3 ZDPH.

stavbou, které souvisejí s jedním nebo více pozemky (zastavěnými či nezastavěnými), které k této stavbě náleží nebo jí slouží, přičemž pozemek zastavěný stavbou a přilehlé pozemky tvoří s tímto pozemkem zpravidla souvislý celek bez přerušení; ve funkčním celku tedy může být i více zastavěných pozemků, stejně jako pozemek nezastavěný.

Problematika dodání nemovitých věcí (i pozemku) z hlediska DPH je detailně popsána i v rámci Informace GFŘ.¹⁷ K dané problematice existuje i celá řada judikátů evropského soudního dvora („ESD“), jejichž rozbor však přesahuje rámec tohoto příspěvku.

DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

Ještě v předcovidové době bych se touto otázkou zabýval mnohem podrobněji. Nicméně dne 26. 9. 2020 došlo ke zrušení daně z nabytí nemovitých věcí, a to se zpětnou účinností pro případy, kdy byl vklad práva do katastru nemovitostí proveden v prosinci 2019 a později. Daň z nabytí nemovitých věcí se tedy již nebude vztahovat na ty případy, které byly předloženy s návrhem na vklad do katastru nemovitostí dne 26. 9. 2020 a později a také na případy, u nichž lhůta pro podání daňového přiznání uplynula od 31. 3. 2020.

DAŇ Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

Určitě nelze zapomenout také na daň z nemovitých věcí. V tomto ohledu dochází ke změně povinností na obou stranách, jak prodávajícího, tak i kupujícího.

Každý nový vlastník nemovité věci musí do konce ledna následujícího roku podat daňové přiznání¹⁸ a daň z nemovitých věcí začít platit, a to buď jednorázově do 31. 5. zdaňovacího období, pokud daň nepřesáhne částku 5 000 Kč, anebo ve dvou stejných splátkách, nejpozději do 31. 5. a do 30. 11. daného zdaňovacího období.¹⁹

Daňové přiznání (řádné, dílčí, dodatečné či opravné) lze platně podat pouze na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí České republiky nebo na počítačových tiskových sestavách, které mají obsah i uspořádání údajů zcela totožné s těmito tiskopisy (viz tiskopis č. MFin 5450 – vzor č. 17). Řádné či dodatečné daňové přiznání lze podat rovněž v elektronické podobě, s výjimkou dílčího daňového přiznání.

Od 1. 1. 2013 je zřízeno 14 finančních úřadů, a to pro jednotlivé kraje a pro hlavní město Prahu, které vykonávají věcnou působnost prostřednictvím svých územních pracovišť, na nichž jsou uloženy daňové spisy poplatníků. Územní pracoviště se nacházejí v Praze, v jednotlivých krajských městech, resp. ve městech, kde se do konce roku 2012 nacházely původní finanční úřady. Podrobné informace k organizaci správy daně z nemovitých věcí od 1. 1. 2013 včetně postupů, jak zjistit spravující územní pracoviště finančního úřadu, jsou uvedeny v informačním letáku „Organizace správy daně z nemovitých věcí od 1. 1. 2013“.²⁰

Při prodeji nemovité věci je nutné také pamatovat na splnění oznamovací povinnosti vůči správci daně, zejména z důvodu evidence případné platební povinnosti k dani z nemovitých věcí, avšak i z důvodů registračních²¹.

¹⁷ <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.pdf>.

¹⁸ § 13a odst. 1 ZoDzNV.

¹⁹ § 15 ZoDzNV.

²⁰ Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/MF-Inf17_2.pdf?201410080943.

²¹ § 127 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

KNÍŽNÍ TIP

ÚČETNICTVÍ V OBCHODNÍ ČINNOSTI

Miroslava Vlčková, Jindřiška Kouřilová, Jarmila Rybová, Hana Hlaváčková

Obchodní činnost nabízí mnoho příležitostí, ale zároveň vyžaduje i četné znalosti včetně povědomí o obchodních rizicích. Tato kniha se nejprve na začátku zabývá daňovou evidencí v obchodních firmách a v dalších kapitolách začíná účetnictvím tématem platebních vztahů, a to včetně zahrnutí problematiky pohledávek. Záležitostí kolem pohybu zboží a jeho účetního vyjádření, vč. obchodní marže, oceňování, evidence apod. patří další kapitoly. Podpora prodeje je zdůrazněna zejména kapitolou věnovanou reklamě a obdobným aktivitám. Sem patří do určité míry i slevy, přičemž současně je třeba je zařadit i do oblasti obchodních rizik. V rámci obchodních rizik nebylo vynecháno téma škod, ztrát a reklamací. Finanční efekt, snížení rizik a činnost managementu se promítá do procesu kalkulací, který nachází v obchodní činnosti své specifické místo. Na konci procesu (a zároveň i v posledních kapitolách) stojí pak realizace, prodej, činnost obchodního zastoupení v účetnictví a účetní operace související s uzavřením účetního období. Závěr knihy je pak věnován tématu informačních systémů v obchodě.

Knihu si objednejte na www.wolterskluwer.cz/obchod



ZÁVĚR

Pro větší přehlednost si dovoluji výše uvedené závěry zohlednit ve shrnující tabulce níže.

Daňové posouzení prodeje nemovité věci u fyzické osoby			
	Zákonné ustanovení	Občan/NE-podnikající FO	Podnikající FO
DPFO	§ 10 odst. 1 písm. b) vs. § 7 ZDP	$15 \% \times (P - V) - § 10 \text{ odst. 1 písm. b) ZDP}$	$15 \% \times (P - V) - § 7 \text{ ZDP}$
Osvobození	§ 4 odst. 1 písm. a) ZDP	možné, jestliže v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem	–
	§ 4 odst. 1 písm. b) ZDP	možné, pokud přesáhne doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem dobu 5 let	–
	§ 4 odst. 1 písm. v) ZDP	možné, pokud je náhrada (odstupné) příjemcem použita na obstarání vlastní bytové potřeby	–
DPH	§ 56 ZDPH	žádné za předpokladu, že prodávající není plátcem a NV není v obchodním majetku	osvobozené / zdanitelné plnění / RCH mechanismus
DzNNV	–	již irelevantní (zrušena)	
DzNV	§ 3 odst. 1 ZoDzNV	poplatník daně je vlastník NV k 1. 1. daného ZO – § 3 odst. 1 ZoDzNV	

Legenda:

DPFO – daň z příjmů fyzických osob

DPH – daň z přidané hodnoty

DzNNV – daň z nabytí nemovitých věcí

DzNV – daň z nemovitých věcí

ZoDzNV – zákon o dani z nabytí nemovitých věcí

ZoDzNV – zákon o dani z nemovitých věcí

P – příjmy, V – výdaje, ZO – zdaňovací období, NV – nemovitá věc, FO – fyzická osoba

DAŇOVÝ KALENDÁŘ

ŘÍJEN

18. 10. 2021

Intrastat

- podání výkazu Intrastat elektronicky podle zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, za září 2021 (u plátců, kteří překročili stanovené limity pohybu zboží do a z jiných zemí EU); při podání v papírové podobě je lhůta pro doručení výkazu 14. října 2021

20. 10. 2021

sociální pojištění

- odvod pojistného za zaměstnance za září 2021
- podání formuláře Přehled o výši pojistného zaměstnavatele za září 2021

zdravotní pojištění

- odvod pojistného za zaměstnance za září 2021
- podání formuláře Přehled o výši pojistného zaměstnavatele za září 2021

daň z příjmů

- měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
- platba paušální daně za říjen 2021

25. 10. 2021

daň z přidané hodnoty

- daňové přiznání a placení daně za září a třetí čtvrtletí 2021
- kontrolní a souhrnné hlášení za září a třetí čtvrtletí 2021

energetické daně

- daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za září 2021

spotřební daně

- daňové přiznání za září 2021
- daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně například z topných olejů, ostatních (technických) benzinů za září 2021 (pokud vznikl nárok)

spotřební daně

- splatnost daně z lihu za srpen 2021

daň z hazardních her

- daňové přiznání a splatnost daně za 3. čtvrtletí 2021

31. 10. 2021

daň z přidané hodnoty

- daňové přiznání a splatnost daně k OSS – režim mimo EU, režim EU a dovozní režim
- poslední den lhůty pro podání přihlášky k registraci skupiny podle § 95a zákona o DPH, která chce být registrována od 1. ledna následujícího roku, nebo žádosti o zrušení nebo změnu skupinové registrace

zákonné pojištění odpovědnosti

- zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu (vyhláška č. 125/1993 Sb.) za 4. čtvrtletí 2021