



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR00975324
ESS

Sekce metodiky daní
Odbor daní z příjmů I
Oddělení daně z příjmů fyzických osob

Č. j.: 9663/24/7100-10111-010509

Vyřizuje: Ing. Jaroslava Kadlecová, Oddělení daně z příjmů fyzických osob
Tel.: 29685 4147
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Simona Pavliskova
foi+request-9665-48442fa7@infoprovsechny.cz

Prodej darovaných pozemků

Generální finanční ředitelství obdrželo dne 8.1.2024 pod č.j.: 1914/24 Váš dotaz týkající se daně z příjmů, označený jako žádost podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Obdobné dotazy nepodléhají zákonu o svobodném přístupu k informacím, proto byl Váš dotaz vyhodnocen jakožto dotaz obecný. V textu dotazu uvádíte, že v roce 2022 darovala babička Vaší matce pozemky, které vlastnila desítky let. V roce 2023 Vaše matka některé pozemky prodala (v katastru vedeno jako zastavěná plocha a nádvoří a manipulační plocha). Máte za to, že daň z příjmů by se měla platit z rozdílu kupní ceny a odkadní ceny. Dále uvádíte, že Vaše matka zároveň investovala většinu peněz z prodeje pozemku do své bytové potřeby (konkrétně rekonstrukce a vybavení v domě, který vlastní a obývá řadu let). Tážete se, zda je možné tuto částku odečíst při výpočtu daně z příjmů nebo se hradí daň v plné výši (rozdíl mezi kupní a odkadní cenou).

K Vašemu dotazu lze uvést následující:

Způsob stanovení základu daně a daňové povinnosti k dani z příjmů jsou dány zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Podmínkami pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí, tj. mimo jiné i pozemků se zabývá § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. V tomto ustanovení od 1.1.2021 došlo zákonem č. 386/2020 Sb., k některým změnám a úpravám (dále také „novela“).

V ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, kde jsou stanoveny podmínky pro osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozených podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, se novelou prodlužuje časový test pro osvobození (doba mezi nabytím vlastnického práva a prodejem nemovité věci) z dosavadních 5 let na 10 let.

Dále je v § 4 odst. 1 písm. b) ZDP nově vymezeno použití získaných peněžních prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby u nemovitých věcí, ve kterých poplatník neměl bydliště. Tuto možnost lze využít až u příjmů z prodeje nemovitých věcí, které byly pořízeny v roce

2021 a později. Tato skutečnost vyplývá z Čl. IV, bod 2. přechodného ustanovení novely zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno, že u nemovitých věcí, nabytých před rokem 2021, se uplatní podmínky osvobození podle § 4 odst. 1 písm. b), které platily ve znění před novelou.

Vzhledem k tomu, že uvádíte, že k darování pozemků Vaší matce došlo v roce 2022, je třeba v tomto případě vycházet ze znění ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) ZDP platného ve zmíněné novele. To znamená, že podle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP se od daně osvobozuje příjem z prodeje nemovitých věcí, přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem dobu 10 let. Doba 10 let se zkracuje o dobu, po kterou byly tyto nemovité věci prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele v případě, že se jedná o prodej nemovitých věcí nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé.

Nepřesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem dobu 10 let může být takový příjem osvobozený v případě, že poplatník použije získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby.

K shora uvedenému dodáváme, že vzhledem k tomu, že Vaše matka nabyla pozemky darováním, nelze zkrátit dobu 10 let o dobu, po kterou byly nemovité věci ve vlastnictví její matky (Vaší babičky).

Co se rozumí bytovou potřebou je stanoveno v § 4b odst. 1 ZDP:

a) výstavba bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a změna stavby,

b) úplatné nabytí pozemku

1. za předpokladu, že na pozemku bude zahájena výstavba bytové potřeby podle písmene a) do 4 let od okamžiku nabytí pozemku, nebo

2. v souvislosti s pořízením bytové potřeby uvedené v písmenu c),

c) úplatné nabytí

1. bytového domu,

2. rodinného domu,

3. rozestavěné stavby bytového domu nebo rodinného domu,

4. 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.

Podle **§ 4b odst. 3 ZDP** lze získané prostředky z prodeje nemovitých věcí (tj. i pozemků) použít do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období ve kterém poplatník tyto prostředky získal nebo když poplatník použil částku odpovídající získaným prostředkům ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém tyto prostředky získal.

To znamená, že pokud Vaše matka získala příjmy z prodeje nemovitých věcí, pozemků v roce 2023 a nebyl splněn 10letý časový test pro osvobození těchto příjmů od daně,

má možnost vynaložit získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby v období od 1. 1. 2022 do 31. 12. 2024.

V ustanovení podle **§ 4b odst. 2 ZDP** je stanoveno, že osvobození příjmů, které je podmíněné vynaložením z tohoto příjmu získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, se použije, oznámí-li poplatník správci daně získání těchto prostředků do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo.

K tomu uvádíme, že na webových stránkách Finanční správy je dohledatelný tiskopis na adrese: Daňové tiskopisy | Daně | Finanční správa (financnisprava.cz), nazvaný „Oznámení podle § 4b odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), o získání prostředků ve zdaňovacím období, které budou nebo byly použity na obstarání vlastní bytové potřeby podle § 4b odst. 3 zákona“.

Z hlediska vynaložení získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby mohou nastat například následující situace:

Situace A

Pokud by získané prostředky v roce 2023 – tj. příjem z prodeje pozemků, nabytých v roce 2022, byl vynaložen Vaší matkou **v plné výši na obstarání vlastní bytové potřeby** (rekonstrukci domu) do 31.12.2024, pak by se vynaložené prostředky neodečítaly od obdržených příjmů, ale příjmy ve výši částky vynaložené na obstarání vlastní bytové potřeby by představovaly příjmy, které mohou být osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob, samozřejmě při splnění dalších zákonných podmínek.

Situace B

Pokud by získané prostředky v roce 2023 – tj. příjem z prodeje pozemků, nabytých v roce 2022, byl, jak uvádíte z **větší části Vaší matkou použit na obstarání vlastní bytové potřeby** (rekonstrukci domu), **vyvozujeme**, že **část získaných prostředků - příjem z prodeje pozemků na rekonstrukci domu nepoužila a nepoužije do lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2023**, nebude se tedy na tuto část získaných příjmů vztahovat osvobození od daně a bude třeba tuto část příjmů zdanit.

Pokud se na příjmy (případně jejich část) z prodeje nemovitých věcí (v daném případě pozemků) nemůže vztahovat osvobození od daně, pak uvádíme, že tyto příjmy/část příjmů by byly/a zdanitelným příjmem podle § 10 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP. V souladu s § 10 odst. 5 ZDP je výdajem k tomuto příjmu cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o věc nabytou bezúplatně (např. darem), cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí. Ze zákona o daních z příjmů nevyplývá povinnost provést ocenění znalcem jmenovaným podle zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnicích nebo podle zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích a znaleckých kancelářích. Ocenění pouze musí být provedeno podle zákona o oceňování. Další informace, které se týkají ocenění při bezúplatném nabytí věci se nacházejí v komentáři k ustanovení § 10 odst. 5 ZDP v Pokynu GFR D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů. Tento pokyn je dohledatelný na internetu.

Pokud by Vaše matka zdaňovala jen část příjmů, je však třeba provést úpravu výše výdajů, které je možné daňově uplatnit k zdanitelným příjmům.

Uvedené vyplývá z § 25 odst. 1 písm. i) a především z § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů, který obsahuje zásadu daňové symetrie, daňové účinnosti příjmů a výdajů. Podle znění § 25 odst. 1 písm. i) ZDP **nelze k osvobozeným příjmům uplatnit daňové výdaje.**

Vynaložené výdaje mohou být uznány jen v takovém poměru, v němž se vztahují k příjmům zdanitelným, tedy k příjmům, které od daně osvobozeny nebyly.

[viz k této problematice také rozsudek NSS: 1 Afs 37/2014 – 46 ze dne 14.5.2014, dohledatelný na internetových stránkách Nejvyššího správního soudu: NSS Hledání - Vyhledávač NSS (nssoud.cz)]

Další potřebné informace:

Při podání shora zmíněného tiskopisu „*Oznámení podle § 4b odst. 2 zákona*“ o získání finančních prostředků z prodeje předmětných pozemků a jejich využití na obstarání vlastní bytové potřeby v požadovaném termínu, nebude Vaše matka osvobozené příjmy z prodeje nemovitých věcí do daňového přiznání za zdaňovací období roku 2023 uvádět. V souladu s § 38g zákona o daních z příjmů se osvobozené příjmy do daňového přiznání neuvádějí.

Doplňujeme, že pokud poplatník sice oznámí, že použije podmíněné osvobození, ale prostředky nakonec z jakýchkoli důvodů na bytovou potřebu nepoužije, pak v ustanovení § 4b odst. 4 ZDP je uvedeno: „*Nedojde-li ke splnění podmínky pro osvobození příjmu spočívající v použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, je tento příjem příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém poplatník prostředky získal.*“

Zákon o daních z příjmů v takovém případě nevyžaduje dodanění do období, kdy došlo k příjmu, ale posouvá zdanění do roku následujícího, tedy do roku, kdy marně uplyne lhůta pro použití prostředků. Jestliže tedy došlo k příjmu v roce 2023, poplatník podal „*Oznámení podle § 4b odst. 2 zákona*“, ale nakonec peníze na bytovou potřebu nepoužil, v daném případě by se potom jednalo až o příjem zdaňovacího období roku 2024.

Při posuzování Vámi předloženého dotazu vycházelo Generální finanční ředitelství výhradně z údajů uvedených ve Vašem podání bez podrobných znalostí konkrétních informací a souvislostí, které se k předmětnému problému vztahují. Dále si Vás dovoluujeme upozornit na skutečnost, že Generální finanční ředitelství není oprávněno k závaznému výkladu právních předpisů a rovněž k poskytování právního poradenství v individuálních záležitostech. Proto Vám doporučujeme v komplikovanějších případech se obracet na certifikovaného daňového poradce, který se o Váš případ postará s náležitou péčí.

Ing. Kateřina Illetško
vedoucí oddělení a zástupkyně ředitelky odboru