

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 21.3.2018**Daň z příjmů****517/21.03.18 Výklad pojmu bydliště pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí**

Předkládají: Ing. Ondřej Antoň, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4256

Ing. Lucie Rytířová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4038

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS, daňový poradce, č. osv. 4503

Vymezení problému

Cílem příspěvku je upřesnit výklad pojmu „bydliště“ uvedený v § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) tj. pro účely posuzování osvobození od daně z příjmů fyzických osob u příjmů z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku.

Podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP se od daně z příjmů fyzických osob osvobozuje příjem z *prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem; příjem z prodeje rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let a použije-li získané prostředky na uspokojení vlastní bytové potřeby.*

Jelikož není pojem „bydliště“ blíže zákonem vymezen, vznikají v praxi nejasnosti ohledně jeho výkladu.

Rozbor problému*Systematický výklad*

Jak bylo uvedeno výše, ZDP pojem *bydliště* blíže neurčuje, z hlediska systematického výkladu jej lze vykládat jako pojmosloví použité v základní civilně-právní normě, a to zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“). Ten v § 80 *bydliště* vymezuje jako „*místo, kde se osoba zdržuje s úmyslem žít tam s výhradou změny okolností trvale; takový úmysl může vyplývat z jeho prohlášení nebo z okolností případu.*“ Dle důvodové zprávy k danému ustanovení je rozhodující při určení *bydliště* faktický aspekt nikoliv jeho administrativní vymezení.

Účelový výklad

Z důvodu neexistence důvodové zprávy je možné se pouze domnívat, že účel shora uvedeného ustanovení spočívá v tom, že od daně z příjmů mají být osvobozeny prodeje těch vybraných nemovitých věcí, které jsou zjevně určené k bydlení a v nichž měl poplatník reálně pobývat po zákonem stanovenou dobu.

Uvedené lze podpořit informací uveřejněnou na stránkách Finanční správy ČR „Informace - Zdaňování příjmů z prodeje bytů a nemovitostí“¹ ze dne 11.7.2005, ve které je, pro účely definice pojmu *bydliště* ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, odkazováno na pojem *bydliště na území České republiky* ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP, a to i přes zjevnou terminologickou a účelovou odlišnost. Pro účely výkladu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP připouští Finanční správa v uvedené informaci i *ad analogiám* výklad prostřednictvím tzv. „stálého bytu“ vymezeného v pokynu GFŘ D-22.

Bydliště na území České republiky je tedy definováno v § 2 odst. 4 ZDP jako místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Tato definice byla do ZDP vložena novelou č. 259/1994 Sb.

Pokyn GFŘ D-22 v souvislosti s pojmem stálý byt dále stanoví, že se jím rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt 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. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.).

V souvislosti s pojmem „stálý byt“ pak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 7 Afs 120/2014 konstatoval, že „stálost“ bytu mimo jiné znamená, že daňový subjekt může místo užívat neustále (nepřetržitě) a nejen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu, jako je rekreace, vzdělávací kurzy či krátkodobé pobyty související s podnikatelskými aktivitami apod. Podstatné pro posouzení „stálosti“ bytu je tedy možnost stěžovatele daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba zdůraznit, že možnost byt užívat neznamena povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívání bytu podle vlastního uvážení.

Uvedené podmínky jsou podmínky, které mohou být v praxi naplněny a prokázány i ve vztahu ke dvěma stálým bytům, když poplatník například prokazatelně trvale užívá dva byty z pracovních důvodů.

Tyto situace předpokládají i smlouvy o zamezení dvojího zdanění, když stanovují další kritéria, podle kterých je při existenci dvou bydlišť, respektive dvou stálých bytů rozhodnuto o daňové rezidenci poplatníka. Obdobné situace však mohou nastat i v rámci České republiky, když například poplatník „pendluje“ mezi dvěma městy a trvale užívá dva stálé byty, přičemž v každém z nich má úmysl se trvale zdržovat a každý z nich mu je neustále k dispozici. V tomto případě by tak ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP měl dvě bydliště na území České republiky. Otázkou je, který z těchto stálých bytů, potažmo zda oba, mohou být v případě prodeje osvobozeny od daně z příjmů ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP.

Z textu zákona přitom nelze dovodit, že by osvobození obou stálých bytů bylo vyloučeno a že by bylo v rozporu se smyslem zákona. Ten spočívá v tom, že od daně z příjmů mají být osvobozeny prodeje těch vybraných nemovitých věcí, které

¹ Dostupné na <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2005/informace-zdanovani-prijmu-z-prodeje-2189>

jsou zjevně určené k bydlení a v nichž měl uživatel bydliště po zákonem stanovenou dobu. To jsou podmínky, které mohou být v praxi naplněny a prokázány i ve vztahu ke dvěma stálým bytům, když poplatník například prokazatelně trvale užívá dva byty z pracovních důvodů.

Účelový výklad může být rovněž podpořen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č.j. 2 Afs 4/2014 ze dne 22.5.2014, kde NSS mimo jiné konstatoval, že účelem osvobození od daně z příjmů v případě ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP je, jak již ostatně uvedl též odvolací orgán, zejména umožnění mobility občanů, tj. umožnění rychlejšího uspokojení bytové potřeby při přestěhování, jak z důvodu změny zaměstnání, tak z jiných např. sociálních či osobních důvodů. Lze tedy dovodit, že důvodem tohoto osvobození je podpora možnosti jednoduššího stěhování za prací (a tím i zaměstnanosti) při současné eliminaci spekulativního prodeje.

Návrh řešení

Výše uvedeným rozbořem nelze dojít k závěru, že by pojem *bydliště* nutně zahrnoval pouze jedno místo tj., že by osvobození dvou bytů bylo vyloučeno či v rozporu se smyslem ZDP.

Předkladatelé se domnívají, že definici pojmu *bydliště* nelze uvedenými výkladovými metodami zúžit pouze na jedno místo, ve kterém poplatník pobývá, ale je nutné analogicky (jak bylo připuštěno i ve výše uvedené informaci) postupovat dle § 2 odst. 4 ZDP. Samotné omezení pouze na jedno bydliště nevyplývá z žádného právního předpisu; naopak, smlouvy o zamezení dvojího zdanění výslovně umožňují existenci více bydlíšť v jednom časovém okamžiku. V souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu jsou předkladatelé toho názoru, že z důvodu výše nastíněných výkladových nejasností a s přihlédnutím k účelu ZDP je nutné aplikovat právní princip *v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu* [srov. např. nálezy ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/ (N 143/28 SbNU 271) nebo nálezy ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (N 145/31 SbNU 291)].

Předkladatelé navrhují přijmout závěr, že pokud poplatník prokáže, že se trvale zdržoval ve dvou stálých bytech, a pro účely daně z příjmů tedy měl dvě *bydliště*, bude příjem z prodeje kteréhokoliv z těchto stálých bytů při splnění ostatních podmínek ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) ZDP osvobozen od daně z příjmů.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatelů.

Bydliště je právní pojem označující adresu místa, kde se fyzická osoba hodlá trvale zdržovat. Jestliže se někde pouze zdržuje bez úmyslu zdržovat se zde trvale, pak o skutečné bydliště nejde.

Pojem bydliště je vymezen v § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů jako místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Dále pak Pokyn D-22 ve vysvětlivce k § 2 zákona o daních z příjmů upřesňuje, co se rozumí stálým bytem.