

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 20.11.2019**K problému č. 1 – uzavřen s rozporem****K problému č. 2 – uzavřen bez rozporu****Daň z příjmů****552/20.11.19 Odpisy nehmotného majetku v daňové evidenci**

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, číslo. osv. 803

Cílem příspěvku je vyřešit problém, kdy fyzická osoba, která není účetní jednotkou, nabyde nehmotný majetek, zatížený povinností pokračovat v započatém odpisování předchozím vlastníkem nebo darem, který není osvobozen od daně z příjmů.

§ 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) určuje, že při splnění dalších podmínek jsou nehmotným majetkem „*nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem (dále jen "nehmotný majetek")*“

Ač přívlastek „*který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek...*“ je v textu zákona uveden v jednotném čísle a tudíž by se měl teoreticky vztahovat pouze k poslednímu z vyjmenovaných částí podmětu tj. k jinému majetku, všeobecné výklady jej přisuzují ke všem částem podmětu a tudíž za nehmotný majetek, který lze odpisovat, je pro účely ZDP považován pouze majetek evidovaný v účetnictví poplatníka. Poplatník, který nevede účetnictví, nemůže evidovat nehmotný majetek a nemůže jej odpisovat.

Problém 1:

§ 30 odst. 10 ZDP určuje povinnost pokračovat v započatém odpisování předchozím odpisovatelem, a to v případě taxativně vyjmenovaných případech nabytí např. zdědění nebo nabytí přechodem obchodního majetku společnosti na společníka.

§ 30 se sice obecně týká hmotného majetku, dle § 32a odst. 7 se však užije pro nehmotný majetek obdobně.

Je zřejmé, že v případě nabytí nehmotného majetku některým ze způsobů uvedeným v § 30 odst. 10 ZDP fyzickou osobou, která vede daňovou evidenci, nelze dosáhnout naplnění obou ustanovení současně. Přitom nemožnost uplatnit odpisy bude fyzickou osobu neoprávněně znevýhodňovat, což zřejmě není úmyslem zákona.

Problém 2:

§ 3 zahrnuje mezi předmět daně z příjmu fyzických osob i nepeněžní bezúplatné příjmy. V případě, kdy fyzická osoba obdrží nehmotný majetek darem, který nebude osvobozený, má povinnost tento příjem zdanit. Pokud však není účetní jednotkou,

nemá možnost uplatnit odpisy na následné snížení základu daně, což jí opět znevýhodňuje.

Návrh řešení:

V případě, že fyzická osoba, která není účetní jednotkou, nenabyla nehmotný majetek úplatně a nemůže uplatnit podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP pořizovací cenu jako daňově uznatelný výdaj (tj. pokud obdrží nehmotný majetek některým ze způsobů dle § 30 odst. 10 nebo darem, který není od daně osvobozen), může uplatňovat odpisy nehmotného majetku stejným způsobem, jako kdyby byla účetní jednotkou.

Variantní řešení:

Za „výdaje“ pro účely ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP lze považovat i zůstatkovou cenu nehmotného majetku nabytého některým ze způsobů popsaným v § 30 odst. 10 popř. cena určená podle zákona o oceňování majetku, kterou byl oceněn přijatý dar pro účely daně z příjmu. Neboli v uvedených případech může fyzická osoba uplatnit zůstatkovou resp. vstupní cenu jednorázově do výdajů na snížení základu daně.

Závěr:

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas s variantním řešením.

K Problému 1 - v daném případě nelze použít ustanovení § 32a ZDP. Zákon o daních z příjmů je třeba chápat v plném kontextu, a pokud § 32a odst. 1 stanoví, že předmětné ustanovení lze použít pro nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, tj. účetními předpisy, nelze ho na základě § 32a odst. 7 ZDP aplikovat na majetek evidovaný v daňové evidenci.

Obecně k příjmům od daně osvobozeným nelze v návaznosti na § 25 odst. 1 písm. i) ZDP uplatnit výdaje. Výjimkou k tomuto ustanovení je § 30 odst. 10 písm. a) ZDP, který stanoví postup pro právní nástupce poplatníka, tj. na straně poplatníka fyzické osoby postup pro odpisování majetku nabytého děděním. Zdědí-li poplatník s příjmy ze samostatné činnosti hmotný majetek, pokračuje v jeho odpisování podle § 31 nebo 32 ZDP. Zdědí-li poplatník s příjmy ze samostatné činnosti nehmotný majetek, pokračuje v jeho odpisování podle § 32a ZDP, a to v případě, že vede účetnictví, tedy jde-li o nehmotný majetek vedený v účetnictví.

K Problému 2 - bezúplatný příjem z titulu darování nehmotného majetku, který není od daně z příjmů fyzických osob osvobozený, na straně poplatníka vedoucího

daňovou evidenci zvýší základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 14 ZDP s tím, že jsou-li splněny podmínky dané § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, základ daně o danou částku sníží.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP lze uplatnit v případě pořízení nehmotného majetku úplatně, nikoli darem, jak je u Problému 2 uvedeno.