

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM NESOUHLASEM
KE DNI 17.6.2020
Daň z příjmů

548/18.09.19 Vstupní cena pro odepisování u majetku (nemovitosti) získané z dědictví, darováním a uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení

Předkládají: Bc. Blanka Marková, daňový poradce, číslo osv. 127

Ing. Jan Procházka, daňový poradce, číslo osv. 610

Ing. Michal Procházka, daňový poradce, číslo osv. 5386

1. Obecný popis problematiky:

Příspěvek je zaměřen zejména na odepisovaný majetek používaný k příjmům z pronájmu (nemovitosti). Předkládá možné pohledy na pokračování postupů v odepisování při nabytí majetku v rámci a po pozůstalostním řízení. Případné závěry však nevylučují možnost jejich aplikace i na jiný majetek, který splňuje předpoklady uvedené pro jednotlivé situace v tomto příspěvku, a to i na majetek, který byl zahrnut do podnikání.

Obecně platí, že dědictví je jedna z forem nabytí majetku. Tento majetek je zůstavitelem mnohdy používán k dosažení příjmů a dědicové mají zájem tyto příjmy udržet. V souladu se zákonem 586/92 Sb. v platném znění (dále jen zákon) může být část výdajů (nákladů) k dosažení těchto příjmů tvořena i odpisy tohoto majetku. Správné stanovení výše odpisů vychází z pořizovací ceny majetku. Zákon řeší tuto problematiku v §26 a následující. U majetku nabytého v dědictví se uplatní §30 odst. 10 písm. a) zákona, případně úprava dle §29 odst. 10 zákona, to platí pro majetek, na kterém neměl dědic dosud žádný podíl. U majetku, vlastněného již částečně dědicem se použije §30c zákona. V rámci řízení o pozůstalosti však existuje několik způsobů, jak majetek vypořádat a každé takové vypořádání má jiný dopad do vstupní ceny děděného majetku. V praxi jsou i případy, kdy z různých důvodů dojde k vypořádání částí majetku, který předmětem dědického řízení až po ukončení tohoto řízení. Předkladatelé příspěvku zastávají názor, že v rámci právní jistoty poplatníka by bylo dobré sjednotit pohled státní správy a poplatníků tak, aby se v některých případech předešlo rozdílným výkladům.

2. Znění částí zákonů zmiňovaných v příspěvku:

Zákon 586/1992 Sb. v platném znění

§ 26 odst. 8

(8) Odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odepisování lze i přerušit, ale při dalším odepisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odepisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušování neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odepisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.

§ 27

Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je

a)

j) hmotný majetek nabytý darováním, plněním ze svěřenského fondu nebo z rodinné fundace, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.

§ 28 odst. 3

(3) Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořízovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce nebo uživatel způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing.

§ 29 odst. 1 písm. a), d) a e) odst. 7 a 10

(1) Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí

a) pořizovací cena,³¹⁾ je-li pořízen úplatně. Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je součástí vstupní ceny, s výjimkou uvedenou v odstavci 4, i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení. Nejsou-li při bezprostředním úplatném nabytí hmotného majetku po ukončení úplatného užívání dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5, lze do vstupní ceny zahrnout úplatu za užívání, která byla uhrazena do data ukončení smlouvy a nebyla výdajem (nákladem) podle § 24; přitom u poplatníka, který nevede účetnictví, lze do vstupní ceny zahrnout i zálohy na úplatu za užívání do data ukončení smlouvy. U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 5 let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, cena podle písmene d). U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením nájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení

.....

d) reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu;^{1a)} přitom u nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací cena stanoví jako cena stavby určená podle zvláštního právního předpisu bez přihlédnutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. U poplatníka, který má příjmy z nájmu podle § 9, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu,

e) při nabytí majetku bezúplatně cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku^{1a)} ke dni nabytí, s výjimkou majetku odpisovaného podle § 30 odst. 10 písm. a), pokud u poplatníků uvedených v § 2 neuplynula od nabytí doba delší než 5 let, zvýšená u nemovitých věcí o náklady vynaložené na opravy a technické

zhodnocení; je-li doba od nabytí delší než 5 let, rozumí se u poplatníků uvedených v § 2 vstupní cenou cena podle písmene d),

(7) Při zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází, u již odpisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení (dále jen "změněná vstupní cena"), se odpis stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo § 32.

(10) Vstupní cena hmotného majetku původního odpisovatele použitá při pokračování v odpisování se zvyšuje o částky, které se u poplatníka, který pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem, staly součástí ocenění tohoto majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví.

§ 30 odst. 2 a 10

(2) Poplatník provádí rovnoměrné (§ 31) nebo zrychlené odpisování (§ 32). Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví odpisovatel, s výjimkou uvedenou v odstavci 10, a nelze jej změnit po celou dobu jeho odpisování

(10) Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem

a) právní nástupce poplatníka a nástupnická obchodní korporace,

b).....

§ 30c

(1) Pokud dojde ke zvýšení spoluvlastnického podílu u poplatníka, slučuje se nově nabývaný spoluvlastnický podíl s dosavadním spoluvlastnickým podílem a poplatník pokračuje ve způsobu odpisování dosavadního hmotného majetku ze změněné vstupní ceny.

(2) Pokud dochází ke zvýšení spoluvlastnického podílu způsoby uvedenými v § 30 odst. 10, lze odpisy uplatnit jen do výše součtu zůstatkových cen. Do úhrnu zůstatkových cen se přitom nezahrnuje zůstatková cena majetku u spoluvlastnického podílu, který byl vyloučen z odpisování.

(3) Pokud nelze určit, který spoluvlastnický podíl je dosavadní, způsob odpisování si zvolí poplatník jako při pořízení nového majetku.

§ 32 odst. 3

(3) Při zrychleném odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví.....

Zákon 280/2009 Sb. v platném znění

§ 52 odst. 1

(1) Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní.

§ 53 odst. 1 písm.c)

(1) O porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní

.....

c) soudu, jde-li o

1. řízení vedené z podnětu daňového subjektu ve věci správy jeho daní,

§ 239a odst. 1 až 3 Přejedání daňové povinnosti u fyzických osob

(1) Pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

(2) Daňovou povinností zůstavitele se pro účely správy daní rozumí daňová povinnost vzniklá zůstaviteli do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

(3) Daňová povinnost zůstavitele přechází na jeho dědice rozhodnutím soudu o dědictví; dědic tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.

§ 239b Plnění daňové povinnosti osobou spravující pozůstalost

(1) Osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele, a to vlastním jménem na účet pozůstalosti.

(2) Pokud je daňovou povinnost zůstavitele povinno plnit více osob spravujících pozůstalost, plní ji tyto osoby společně a nerozdílně.

(3) Daňovou povinnost zůstavitele spravuje správce daně, který byl příslušný ke správě této povinnosti v den smrti zůstavitele.

(4) Osoba spravující pozůstalost je povinna podat řádné daňové tvrzení do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jeho smrti; tuto lhůtu nelze prodloužit.

(5) Osoba spravující pozůstalost je povinna podat řádné daňové tvrzení do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti, a to za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

Zákon 292/2013 Sb. v platném znění

§ 100 Úkony v řízení

(1) Úkony soudu prvního stupně v řízení o pozůstalosti provádí jako soudní komisař notář, kterého tím soud pověřil, není-li dále stanoveno jinak.

§ 103 Výkon soudního komisariátu

(1) Úkony soudního komisaře provádí v řízení o pozůstalosti notář, není-li dále stanoveno jinak.

(2) Notář může pověřit

a) notářského kandidáta nebo notářského koncipienta anebo svého zaměstnance, který složil kvalifikační zkoušku podle jiného právního předpisu, prováděním úkonů soudního komisaře,

b) jiného svého zaměstnance prováděním přípravných a dílčích úkonů v řízení o pozůstalosti.

(3) Notář, notářský kandidát, notářský koncipient a další zaměstnanci notáře provádí v řízení o pozůstalosti úkony jménem soudu prvního stupně, u něhož probíhá řízení o pozůstalosti.

3. Nabytí majetku:

Nejčastějším majetkem, ze kterého plynou příjmy a tento majetek je předmětem dědického řízení, jsou nemovitosti. Mnohdy na tomto majetku dědic již vlastní nějaký podíl, který často odepisuje. Z tohoto důvodu budou nemovitosti uváděny v tomto příspěvku jako modelová situace.

Majetek lze v rámci pozůstalostního řízení získat

- Dědickou smlouvou
- Dědictvím ze závěti
- Dědictvím ze zákona
 - o Přesně dle zákonných podílů
 - o Dohodou dědiců

V modelových situacích bude nabytí majetku Smlouvou a Ze závěti uváděno pod jedním pojmem, a to ze závěti. Základní modelové situace v tomto příspěvku vychází z nabytí dědictvím ze závěti. V takových případech je majetek rozdělován mezi dědice podle vůle zůstavitele a dědici se stávají spoluvlastníky. Po ukončení dědictví však může dojít k tomu, že takovéto rozdělení spoluvlastníkům nevyhovuje. U složitých pozůstalostních řízení někdy nelze majetek rozdělit tak, aby v budoucnu jeho správa byla efektivní a mnohdy vůbec možná. Dědicové získávají podíly na více nemovitostech a některé z nich nemohou z objektivních příčin spravovat. Mezi dědici následně dochází k přesunům majetku podle občanského práva a tyto změny vlastnictví mají dopady do vstupních cen.

4. Ceny nemovitostí v pozůstalostním řízení

Ceny nemovitostí v pozůstalostním řízení nemají vliv na vstupní ceny nemovitostí, ze kterých budou dědici následně uplatňovány odpisy. Pro daňové účely se postupuje dle §30 odst. 10) zákona a dědicové u nemovitostí získaných v rámci dědického řízení pokračují v odepisování po zůstaviteli. Praxe však ukazuje, že ne vždy je možné získat potřebné informace k tomuto postupu, zejména jedná-li se o vzdálené dědice, kteří o nemovitosti nemají dostatečné informace, nejsou-li doklady o účetní (daňové evidenci) k nemovitosti z důvodů na straně zůstavitele či z jiných příčin.

5. Modelové situace – dědictví

5.1. Neznámá zůstatková (vstupní) cena a způsob odepisování

Dědicové, jako právní nástupci po zůstaviteli, chtějí pokračovat ve výdělečné činnosti zůstavitele, ale nedokáží ani přes maximální úsilí zjistit jaká je zůstatková cena nemovitosti, kolik let byla nemovitost odepisována a jaký byl zvolený způsob odepisování. Tato varianta je poměrně běžná při dědění nemovitosti, kdy zůstavitel v posledních letech uplatňoval výdaje procentem z příjmů, nejsou k dispozici karty majetku a evidenci příjmů si vedl zůstavitel sám. Vzhledem k dlouhé době odepisování nemovitostí není možné vyloučit stav, kdy zůstavitel při počátku pronájmu (např. před 15 lety či dříve) uplatňoval skutečné výdaje a potom přešel na výdaje procentem z příjmu. V tomto případě byl sice povinen dle §26 odst. 8 vést odpisy evidenčně, ale tato evidence však mnohdy v praxi nebývá k dispozici a není možné za to již nikoho sankcionovat. Pokud není evidence majetku k dispozici tak dědic zpravidla nemá ani

možnost zjistit doby, od kdy přesně byla nemovitost pronajímána, aby stanovil cenu před zahájením pronájmu případně zjistil, za jakou cenu zůstavitel nemovitost pořídil či vystavěl ve vlastní režii. Má-li dědic i jiné příjmy z pronájmu a **uplatňuje skutečné výdaje z těchto příjmů** neumožňuje mu stávající znění zákona uplatnit u této zděděné nemovitosti žádné odpisy, neboť zákon neumožňuje ani náhradním způsobem stanovit zůstatkovou cenu a způsob odepisování. Dědic je v tomto případě pokrácen na svých právech nezaviněně z důvodu zapříčiněných mimo jeho oblast vlivu a zákon mu neumožňuje ani částečnou kompenzaci.

5.1.1. Závěr

V případě, že není možno zjistit zůstatkovou (vstupní) cenu pro odepisování a způsoby odepisování z důvodů nezávislých na vůli dědice, nelze pokračovat v odepisování započatém původním vlastníkem může se dědic rozhodnout, že tako získanou nemovitost v rámci dědictví (nebo její část) zahrne do majetku (evidence) s oceněním na částku 0,- Kč. Jiný výklad by vyžadoval změnu zákona.

Výše popsané situace a navržené řešení však neřeší stav, kdy k takto nabytému dědickému podílu na nemovitosti dokoupí dědic další podíl, nebo na zděděném podílu provede technické zhodnocení. Přistoupili-li bychom na právní fikci, že zůstatková cena dědického podílu je 0,- Kč, (dědic se dobrovolně vzdá zůstatkové ceny z nabytého dědického podílu), tak ani toto zjednodušení nevede k řešení situace pro zahájení odepisování v budoucnosti. Dědic musí při dokoupení dalšího podílu nebo při technickém zhodnocení použít způsob odepisování takový jaký byl původní způsob odepisování zůstavitelem (rovnoměrně, zrychleně) a tuto informaci nemá k dispozici. Zákon uvedenou situaci též neřeší. Zde předkladatelé zastávají názor, že aby mohl poplatník uplatňovat všechny zákonem mu umožněné výdaje (náklady), v tomto případě odpisy, je jediné správné, pohlížet na první **úplatně** pořízený podíl jako na podíl první (z důvodů absence informací k podílu získaného v dědictví a tím i jeho neodepisování) a pro účely odepisování si zvolit způsob odepisování dle §30 odst. 2. a vstupní cenou je cena pořízení dle §29. Za první **úplatně** pořízený podíl se pro účely tohoto příspěvku považuje i další podíl získaný na témže majetku v jiném pozůstalostním řízení, a u kterého je známa zůstatková cena a způsob odepisování.

5.1.2. Závěr

Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč, tak první úplatně nabytý podíl na majetku je pro účely odepisování považován jako první podíl na majetku.

Stejně tak je v zákoně neřešen i přístup k technickému zhodnocení. Je-li provedeno před úplatným nabytím dalšího podílu na majetku, lze absenci právní normy substituovat a přiměřeně aplikovat ustanovení pro odepisování technického hodnocení nájemcem §28 odst.3), který definuje odpisovou skupinu, avšak volbu způsobu odepisování ponechává v tomto případě na poplatníkovi. Zvýšit o hodnotu technického zhodnocení pořizovací, resp. zůstatkovou, cenu zděného podílu dle §29 odst. 3 by sice bylo v souladu se zákonem, ale protože poplatníkovi není znám původní způsob odepisování, nemůže v něm pokračovat, přestože nyní zná hodnotu. Zároveň toto technické zhodnocení nelze považovat za první úplatně pořízený spoluvlastnický podíl dle §30c, neboť pořízením technického zhodnocení nedochází ke zvýšení spoluvlastnického podílu. Pokud bude přijat konsensus, kdy se za základní podíl bere první úplatný podíl dle závěru 5.1.2. tak u technického zhodnocení provedeného po prvním úplatném nabytí podílu na majetku se postupuje dle ustanovení zákona pro

řádné technické zhodnocení majetku, nebude-li závěr přijat mělo by se postupovat jako by se jednalo o technické zhodnocení odepisované nájemcem.

5.1.3. Závěr

Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč a dokoupil-li dědic další podíl na majetku ještě před provedením technického zhodnocení, přiřadí se toto technické zhodnocení k prvnímu úplatně pořízenému podílu a dále se postupuje dle ustanovení zákona.

5.1.4. Závěr

Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč a dědic nemá žádný další úplatný podíl na nemovitosti tak si dědic zvolí způsob odepisování při prvním technickém zhodnocení nemovitosti a provádí odpisy technického zhodnocení dle podmínek pro odepisování nájemcem.

Při aplikaci závěru 5.1.2. tj. že první úplatně pořízený podíl na majetku je podíl, ze kterého lze uplatňovat odpisy (pro základní podmínky nabytí majetku dle bodu 5.1. tohoto příspěvku) vyvstává další neřešená otázka, a to je vstupní cena tohoto prvního úplatně pořízeného podílu v případě, že tento podíl je pořízován až v době poté, co bylo na majetku provedeno technické zhodnocení. První možnost je pokračovat v odepisování technického zhodnocení samostatně a samostatně odepisovat i nově nabytý první podíl, druhé řešení, které více aplikuje právní linku toho, že se při odepisování postupuje analogicky jako když odepisuje nájemce spočívá v tom, že zůstatková cena technického zhodnocení se zahrne do vstupní ceny (analogie k poslední části věty §29 odst.6). Předkladatelé zastávají názor, dle stávající linie zákona, kdy je snaha vést u majetku jen jeden podíl, že je správné druhé řešení.

5.1.5. Závěr

Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč, tak se vstupní cena prvního úplatně nabytého podílu na majetku zvyšuje o zůstatkovou cenu technického zhodnocení tohoto majetku, provedené před pořízením prvního úplatného podílu.

5.2. Neznámá zůstatková cena a známý způsob uplatňování výdajů

V některých případech může dědic zjistit alespoň způsob, jakým byly uplatňovány výdaje při příjmech z nemovitosti (např. informací z daňového spisu zůstavitele, neboť dle §239a odst.3 získává dědic pozici zůstavitele). V případě, že dědic nezjistí, kdy zůstavitel nemovitost pořídil, od kdy jím byla pronajímána anebo zjistí, že zůstavitel uplatňoval v daňových přiznáních alespoň v jednom období, kdy měl příjmy z pronájmu skutečné výdaje včetně uplatnění odpisů, neumožňuje mu současné znění zákona jakoukoliv substituci vstupní ceny a způsobu odepisování a musí postupovat dle závěrů v bodě 5.1. Zjistí-li však dědic, že po celou dobu příjmů z pronájmu byly zůstavitelem uplatňovány výdaje procentem z příjmů, mohl sice být zůstavitel odepisovatelem ve smyslu §28 zákona, ale fakticky se jím nestal. Uplatňovat odpisy lze z evidovaného majetku dle §9 odst. 6 a ten se týká pouze poplatníků, kteří uplatňují skutečné výdaje. Ani v případě uplatňování skutečných výdajů však není povinnost

uplatňovat odpisy. Pokud zůstavitel, i v případě že uplatňoval skutečné výdaje, prokazatelně neuplatňoval odpisy nestal se nikdy odepisovatelem ve smyslu zákona. V tomto případě není splněna podmínka dle §30 odst. 10 písm. a) a dědic postupuje dle § 29 odst. 1 písm. e) a tj. odepisuje z ceny určené podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí.

5.2.1. Závěr

Doloží-li dědic skutečnost, že se zůstavitel neodepisoval majetek i když mohl být odepisovatelem majetku ve smyslu § 28 zákona, není splněna podmínka pro povinnost pokračovat v odepisování započaté původním vlastníkem dle § 30 odst. 10 písm. a) ocení dědic nově nabytý podíl dle § 29 odst.1 písm. e).

5.3. Znamá zůstatková (vstupní) cena a způsob odepisování

Příklad je zde uveden pouze pro úplnost, zákon plně tuto problematiku řeší. Dědicové pokračují na svých podílech v odepisování započatém zůstavitelem, případně dle §30c zákona. Tento postup platí pro veškerý majetek získaný ze všech způsobů pozůstalostních řízení.

6. Vstupní cena u majetku, jehož část byla získána darováním

V praxi běžně dochází k darování části podílu na nemovitosti rodičem některému z dětí. V tomto případě nedochází u příjemce daru ke změně vstupní ceny jeho spoluvlastnického (případně již celého vlastnického podílu) a vlastník odepisuje dál ze zůstatkové (vstupní) ceny jaká byla stanovena z jeho „prvního“ podílu. Nově nabytá část podílu se dle §27 písm. j) neodepisuje a tím nedochází ke změně vstupní ceny v oblasti rozhodné pro odepisování.

Poněkud jiná situace je ale v opačném případě, kdy je první část podílu nabyta darováním. Dle §27 písm. j) je tento podíl ze zákona vyloučen z odepisování. Zde již není prostor pro vůli nabyvatele dobrovolně se rozhodnout o postupu jako v případě uvedeném v oddíle 5.1. u nemožnosti zjistit, jak zůstavitel odepisoval. Při aplikaci současného §30c odst. 1 dojde ke zvýšení podílu, který je však vyloučen z odepisování a nabyvatel by jej tedy nemohl odepisovat. Z pohledu předkladatelů tím dochází k významnému zásahu do práva nabyvatele, kdy je mu odepřeno právo odepisovat majetek. V tomto případě by měla být aplikována základní zásada daňového práva ve smyslu, že výdajem (nákladem) je vše co slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nepřijetí této zásady by znamenalo vznik nerovných podmínek mezi poplatníky, které nelze ani sebelepší vůlí poplatníků zhojit. Předkladatelé pro tento stav zastávají názor, že není-li možno, při zvýšení spoluvlastnického podílu, pokračovat (zahájit) v odepisování z důvodu, že dosavadní první podíl byl z odepisování vyloučen dle §27 písm. j), tak zvýšení takového podílu lze považovat za první podíl na tomto majetku a poplatník provede zatřídění majetku dle §30.

6.1.1. Závěr

Zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, jehož první část byla již dříve byla vyloučena z odepisování dle §27 písm. j), a toto zvýšení by v jiných případech umožňovalo majetek odepisovat ze změněné vstupné ceny dle §29 odst. 7, se zvýšení u tohoto majetku považuje pořízení prvního podílu a poplatník postupuje dle §30 zákona.

Samostatnou kapitolou je odepisování technického zhodnocení na darovaném majetku. Zde předkladatelé zastávají stejný názor o významném zásahu do práv vlastníka a jako řešení vidí aplikaci možnosti odepisovat dle §28 odst. 3 zákona, i když v zákoně není vlastník přímo uveden. Stávající zákon sice umožní zvýšit zůstatkovou cenu majetku, avšak zde na podílu, který nesmí být odepisován. Dojde-li v budoucnu k přikoupení dalšího podílu na majetku, u kterého byl **první** podíl vyloučen z odepisování a současně již bylo na tomto vyloučeném majetku provedeno technické zhodnocení je zůstatková cena tohoto technického zhodnocení součástí vstupní ceny zvýšení spoluvlastnického podílu a celý takto vzniklý podíl se považuje za první podíl na majetku a poplatník provede zařazení majetku dle §30. (analogie s §29 odst. 4 s tím rozdílem, že v tomto případě není z čeho stanovit způsoby pokračování v odepisování a proto si je poplatník určí dle §30).

6.1.2. Závěr

Technické zhodnocení provedené na majetku, který nemůže být odepisován dle §27 písm. j) je možno odepisovat dle §28 odst. 3 zákona, i když v zákoně není vlastník přímo uveden.

6.1.3. Závěr

Součástí vstupní ceny zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, jehož první část byla již dříve byla vyloučena z odepisování dle §27 písm. j), a toto zvýšení by j jiných případech umožňovalo majetek odepisovat ze změněné vstupné ceny dle §29 odst. 7, je i zůstatková cena technického zhodnocení majetku z období, kdy byl tento majetek vyloučen z odepisování.

7. Uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení

V jiném postavení než dědic, je v rámci pozůstalostního řízení, správce pozůstalosti. Na zůstavitele se do ukončení dědického řízení pohlíží jako by žil, ale jeho povinnosti v průběhu dědického řízení provádí správce pozůstalosti. Tím bývá osoba povoláná zůstavitelem nebo jmenovaná soudem, zpravidla některý z dědiců. Dle zákona č 280/2009 Sb. v platném znění (dále DŘ) se v §239a na zůstavitele hledí jako by žil do dne předcházejícího ukončení řízení o pozůstalosti a dle §239b DŘ v tomto období podává za zůstavitele daňové přiznání správce pozůstalosti. První do 3 měsíců od smrti zůstavitele, a další do 30 dnů ode dne skončení pozůstalostního řízení. Je-li v průběhu dědického řízení konec zdaňovacího období tak i k tomuto datu. Je-li k dispozici evidence o nemovitostech neměly by být problémy se stanovení správné výše odpisů, protože z hlediska daní se nic nemění. Komplikace nastávají v okamžiku, kdy již ani správce pozůstalosti nemá k dispozici údaje o nemovitostech a v horším případě ani informace o daňových povinnostech zůstavitele. Dle §239b odst. 1 DŘ osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele. Protože správce pozůstalosti spravuje daně zůstavitele a tím je plně v jeho postavení daňového subjektu neměla by se na správce daně vztahovat mlčenlivost dle §52 odst. 1 DŘ. Na základě tohoto plyne správci pozůstalosti právo požádat správce daně k poskytnutí informací nezbytných pro správné stanovení daně u zůstavitele. Minimální informaci, kterou takto může správce pozůstalosti získat je ta, zda zůstavitel v posledním daňovém přiznání uplatňoval u příjmů z pronájmu výdaje (náklady) ve skutečné výši nebo procentem z příjmů.

Případně o tyto informace může požádat sám notář, který má dle zákona v dědickém řízení postavení soudu. Tento závěr plyne z následujícího:

V ustanovení § 100 odst. 1 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, se stanoví, že není-li stanoveno jinak, úkony soudu prvního stupně v řízení o pozůstalosti provádí jako soudní komisař notář, kterého tím tento soud pověřil. V ustanovení § 103 odst. 1 zákona o zvláštních řízeních soudních se stanoví, že úkony soudního komisaře provádí v řízení o pozůstalosti notář, není-li dále stanoveno jinak. Podle § 103 odst. 3 tohoto zákona provádí notář v řízení o pozůstalosti úkony jménem soudu prvního stupně, u něhož probíhá řízení o pozůstalosti.

Jeho pozice je tedy pozicí soudu, takže se při poskytnutí informací, s odvoláním na §53 odst.1 písm. c) DŘ, nejedná o porušení mlčenlivosti.

7.1.1. Závěr:

Správce daně spolupracuje se správcem pozůstalosti nebo notářem a poskytne mu informace v rozsahu nutném pro správné stanovení výše daně pro daňová přiznání, které je povinen správce pozůstalosti za zůstavitele podat. Tato součinnost plyne z výlučného postavení správce pozůstalosti, který koná v této situaci v pozici poplatníka nebo z postavení notáře, který koná jménem soudu prvního stupně.

Získá-li správce pozůstalosti od správce daně informaci, že zůstavitel uplatňoval výdaje procentem z příjmu, má dostatek informací k sestavení daňového přiznání za zůstavitele, neboť takto uplatňované výdaje obsahují všechny výdaje, tj. i případné odpisy. Pokud informace od správce daně sděluje, že byly uplatňovány výdaje ve skutečné výši a správce pozůstalosti nemá z celého průběhu dědického řízení dostatek informací k uplatnění odpisů tak s přihlédnutím k zásadě opatrnosti nemůže odpisy z nemovitostí uplatnit.

7.1.2. Závěr:

Nemá-li správce pozůstalosti informace k nemovitosti a je-li schopen ve spolupráci se správcem daně zjistit pouze způsob uplatňování výdajů nemůže v případě, že zůstavitel uplatňoval výdaje (náklady) ve skutečné výši odpisy nemovitostí uplatnit.

Může se stát, že skončení dědického řízení, ve kterém nebyly z důvodu nedostatku informací uplatněny odpisy u nemovitostí, zjistí dědicové, na které přešel podíl na nemovitosti údaje potřebné pro uplatnění těchto odpisů. Dle §239a odst. 3 DŘ dostává dědic po skončení dědického řízení postavení daňového subjektu. Stejně tedy jako daňový subjekt, který zjistil skutečnosti mající vliv na výši daňové povinnosti může po takovém zjištění podat dodatečné daňové přiznání, případně pro toto období přerušit odepisování.

7.1.3. Závěr:

Podával-li správce pozůstalosti v době pozůstalostního řízení daňové přiznání za zůstavitele a v tomto přiznání byly uplatňovány výdaje ve skutečné výši, ale nezahrnovaly odpisy z důvodu nedostatku podkladů, mohou dědicové po skončení dědického řízení v dodatečném daňovém přiznání tyto odpisy uplatnit, pokud k jejich uplatnění informace získají.

Veškeré úvahy a závěry předkladatelů příspěvku vychází ze základní teze, a to, že výdajem je vše, co slouží k zajištění, dosažení a udržení příjmů a v případě, že danou

situaci zákon pro určitou skupinu poplatníků zákon neřeší, v horším případě diskriminuje, měla by se praxe maximálně přiblížit k té skupině poplatníků, která je v zákoně řešena.

Obdobným problémem obsaženým v tomto příspěvku se předkladatel zabýval již na KOOV 06/14 ze dne 26.06.2014, kde byly přijaty závěry, které výše uvedenou problematiku umožňovaly částečně řešit, avšak novela zákona od 01.01.2017 zavedením §30c část těchto závěrů zneplatnila a přinesla poplatníkům jiné právní nejistoty.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Při řešení dané problematiky je nutné vycházet ze znění §§ 1115 až 1239 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění p. p., podle kterého na věc, která je ve spoluvlastnictví dvou a více osob, je nahlíženo jako na jeden celek.

Daňové odpisování hmotného majetku v podílovém spoluvlastnictví upravuje § 30c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. předpisů (dále jen „ZDP“). V 30c ZDP je zakotven postup, kdy poplatník odpisující spoluvlastnický podíl na hmotném majetku nabyde další spoluvlastnický podíl k témuž majetku. Dosavadní část spoluvlastnického podílu, tj. do té doby vlastněná část majetku, a nová část nabytého spoluvlastnického podílu splynou v jeden celek, jedná se o jeden majetek. Tímto způsobem, tedy k témuž majetku, který je ve vlastnictví či ve spoluvlastnictví poplatníka, je nutné rovněž přiřazovat výdaje na technické zhodnocení tohoto majetku.

Modelové situace uvedené v příspěvku:

Stanovisko k bodu 5.1

- k dílčímu závěru - 5.1.1, 5.1.2, 5.1.3, 5.1.4 a 5.1.5

V případě, že poplatník není schopen doložit vstupní (zůstatkovou) cenu zděděného spoluvlastnického podílu, ocitá se v důkazní nouzi, a tedy nemůže odpisy do daňových výdajů uplatnit. Nelze hovořit o dobrovolném vzdání se možnosti uplatnit odpisy ze vstupní (zůstatkové) ceny zděděného spoluvlastnického podílu.

Při nabytí dalšího spoluvlastnického podílu se nově nabytý spoluvlastnický podíl odpisuje podle § 31 nebo § 32 ZDP (sazbou nebo koeficientem v prvním roce odpisování), tzn. reálně je odpisován pouze nově nabytý spoluvlastnický podíl.

Po provedení technického zhodnocení na spoluvlastnickém podílu se odpisuje ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny podle § 31 nebo § 32 ZDP (sazbou nebo koeficientem ze zvýšené vstupní nebo zůstatkové ceny), tzn. reálně jsou odpisovány pouze výdaje na technické zhodnocení.

Stanovisko k bodu 5.2

Nesouhlas s uvedeným závěrem v bodě 5.2.1.

Podle § 28 odst. 1 písm. a) ZDP je odpisovatelem poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo.

V § 29 odst. 1 ZDP je uvedeno: „Pokud původní odpisovatel v případech uvedených v § 30 odst. 10 ZDP nezapočal odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku vstupní cena, z níž by původní odpisovatel odpisy uplatňoval“.

Podle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP platí, že u poplatníka, který má příjmy z nájmu podle § 9 ZDP, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu.

Stanovisko k bodu 6

- k dílčímu závěru - 6.1.1

Pokud poplatník k dosavadnímu spoluvlastnickému podílu, který byl vyloučen z odpisování podle § 27 písm. j) ZDP, nabyde další spoluvlastnický podíl v tomto případě, bude poplatník u nově nabytého spoluvlastnického podílu postupovat podle § 30 ZDP. Do úhrnu vstupních ani zůstatkových cen se nezahrnuje cena majetku spoluvlastnického podílu, který je vyloučen z odpisování.

- k dílčímu závěru - 6.1.2

Technické zhodnocení majetku vyloučeného z odpisování je hmotným majetkem podle § 26 odst. 2 písm. f) ZDP v návaznosti na § 26 odst. 3 písm. a) ZDP. Tento jiný majetek odepisuje vlastník v souladu s § 28 odst. 1 ZDP.

- k dílčímu závěru - 6.1.3

Souhlas s předloženým závěrem.

Stanovisko k bodu 7

GFŘ upozorňuje na nepřesné názvosloví používané v příspěvku č. 7, kde se zaměňuje pojem „správce pozůstalosti“ s pojmem „osoba spravující pozůstalost“ (dále jen „OSP“) - viz § 20 odst. 3 daňového řádu.

Pozůstalost může spravovat, tedy osobou spravující pozůstalost může být podle § 1677 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, správce pozůstalosti, vykonavatel závěti, a není-li povolán ani jeden z výše uvedených, „potencionální“ dědic, popřípadě dědicové. Postavení OSP může mít rovněž likvidační správce.

Tedy pojem „správce pozůstalosti“ není totožný s pojmem „osoba spravující pozůstalost“.

- k dílčímu závěru 7.1.1

Ve vztahu k povinnosti daňové mlčenlivosti není možné klást v řízení o pozůstalosti rovnítko mezi notáře a osobu spravující pozůstalost. Vůči osobě spravující pozůstalost se povinnost mlčenlivosti stanovená § 52 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění p. p. (dále jen „DŘ“) neuplatní. Osoba spravující pozůstalost na základě 239b DŘ vykonává povinnost zůstavitele k daňovému tvrzení, a jde tak o osobu jejíž procesní postavení je dáno § 20 odst. 3 DŘ, jde tedy o osobu plnící plně povinnosti stanovené daňovému subjektu (zůstaviteli).

Notář na základě příslušných ustanovení (zejména § 100 odst. 1) zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních ve znění p. p. (dále jen „ZŘS“), a pověření

příslušného soudu, v řízeních o pozůstalosti vystupuje jako soudní komisař a provádí úkony soudu prvního stupně, a proto je tedy na něj třeba pohlížet jako by šlo o soud.

Nicméně vůči soudu není povinnost daňové mlčenlivosti prolomena en bloc, musí být naplněna některá z taxativně vymezených výluk stanovených § 53 DŘ.

Pro úplnost lze uvést, že § 141 odst. 1 ZŘS rovněž stanovuje povinnost součinnosti třetích osob, nicméně tato povinnost součinnosti nepředstavuje ani tzv. implicitní prolomení daňové mlčenlivosti. Limitem prolomení povinnosti mlčenlivosti vůči notáři je tak § 53 odst. 1 písm. c) DŘ. Mlčenlivost je na jeho základě prolomena pouze v případech, kdy správce daně poskytne údaje získané při správě daní pro: řízení vedené z podnětu daňového subjektu ve věci správy jeho daní, uplatnění práva správcem daně při správě daní, nebo údaje potřebné pro účely rozhodnutí o výživném. Ve vztahu ke všemu, co není možné podřadit pod některou ze situací vymezených § 53 odst. 1 písm. c) DŘ, pak není povinnost zachovávat mlčenlivost prolomena. Notář tak není v témže postavení jako osoba spravující pozůstalost, vůči které se povinnost daňové mlčenlivosti neuplatní; notáři na rozdíl od osoby spravující pozůstalost není např. možné daňová přiznání poskytnout.

Poskytnutí informací o uplatňování odpisů zůstavitelem nelze podřadit pod žádnou z výluk z povinnosti daňové mlčenlivosti taxativně stanovenou § 53 odst. 1 písm. c) DŘ. Vůči notáři, jako soudnímu komisaři, je povinnost mlčenlivosti prolomena zejména bodem 2. tohoto ustanovení (uplatnění práva správcem daně při správě daní, čímž zákon rozumí především přihlášení pohledávek správce daně do řízení o pozůstalosti), přičemž ve vztahu k odpisům nelze konstatovat jakékoli uplatnění práva správcem daně, a tedy ani prolomení povinnosti daňové mlčenlivosti.

Notáři tak s ohledem na uvedené není možné informace o odpisech uplatněných daňovým subjektem poskytnout, z tohoto důvodu je nemůže pro osobu spravující pozůstalost vyžádat.

- k dílčímu závěru 7.1.2 a 7.1.3

GFŘ souhlasí s názorem uvedeným v závěru 7.1.2, že dědic může po skončení řízení o pozůstalosti podat dodatečné daňové tvrzení. Dědic plní daňovou povinnost, která na něj přešla ze zůstavitele vlastním jménem, tj. podání (např. daňové tvrzení) opatří svým podpisem (je-li více dědiců, tak jejich společným zmocněncem/společným zástupcem). Daňové tvrzení však musí mít i nadále identifikační údaje zůstavitele (tj. zejména jméno a příjmení zůstavitele, jeho rodné číslo, jeho DIČ, bylo-li přiděleno, atd.), neboť daňová povinnost zůstavitele stále zůstává na osobním daňovém účtu (dále jen „ODÚ“) zůstavitele, a to z toho důvodu, že ani po skončení řízení o pozůstalosti nedochází ke sloučení ODÚ zůstavitele a ODÚ dědice.

Dále GFŘ souhlasí s názorem uvedeným v závěru 7.1.3, že „podávala-li osoba spravující pozůstalost v době pozůstalostního řízení daňové přiznání za zůstavitele a v tomto přiznání byly uplatňovány výdaje ve skutečné výši, ale nezahrnovaly odpisy z důvodu nedostatku podkladů, mohou dědicové po skončení dědického řízení v dodatečném daňovém přiznání tyto odpisy uplatnit, pokud k jejich uplatnění informace získají.“