

PRÁVNICKÁ FAKULTA MASARYKOVY UNIVERZITY V BRNĚ

Závěrečná práce – kurz práva pro daňové poradce

Dědictví a jeho právní úprava (z daňového pohledu)

RNDr. Petr Couf

2001

Prohlašuji tímto, že jsem závěrečnou práci na téma: „Dědictví a jeho právní úprava (z daňového pohledu)“ zpracoval sám pouze s využitím pramenů v práci uvedených.

1 Úvod

Smrt člověka je významnou událostí nejen společenskou, ale i právní. Některé vztahy, jichž se člověk účastní, jeho smrtí zanikají, jiné přetrvávají a nastupují do nich jiné osoby, nejčastěji potomci. Osud těch společenských vztahů, které jsou regulovány právem, je předmětem práva dědického. Smrtí člověk ztrácí způsobilost mít práva a povinnosti i způsobilost vlastními úkony práv a povinností nabývat a pozbývat. Právní vztahy, které jsou vázány výlučně na osobu zůstavitele, smrtí zanikají. Majetková práva a povinnosti naopak nezanikají a na místo zemřelého do těchto vztahů nastupují dědicové. Dědění je z tohoto pohledu majetkovým právem.

Dědění se traduje od doby vzniku vlastnictví. Dnes patří k základním majetkovým lidským právům, chráněným Listinou základních práv a svobod, jež je součástí ústavního pořádku České republiky.

Práce se věnuje daňovému pohledu na dědění. Proto v první části stručně rekapituluje základní principy dědického práva a postup projednání dědictví. Ve druhé části, která je stěžejní, jsou podrobně rozebrány daňové důsledky dědění.

Vycházím pouze z tuzemské právní úpravy a nevěnuji se vztahům k zahraničním subjektům a kolizním úpravám. V dalším proto předpokládám, aniž bych na to opakovaně upozorňoval, že všechny subjekty jsou tuzemci.

Vzhledem k tomu, že práce by mohla čtenáři posloužit jako východisko pro další studium či pro řešení konkrétních problémů aplikační praxe, nešetřil jsem odkazy na konkrétní ustanovení právních předpisů, většinou ve formě poznámek pod čarou.

2 Soukromoprávní úprava dědění

2.1 Hmotněprávní úprava

Základním pramenem dědického práva hmotného je občanský zákoník. O dědickém právu uceleně pojednává část sedmá. Dědění však nelze vytrhnout z kontextu dalších oblastí právní úpravy, takže na ně narazíme v obecné části, v úpravě věcných práv i v úpravě závazkových vztahů.

Dědictví se nabývá smrtí zůstavitele (okamžikem delace čili nápadu dědictví). Tato úprava v našem právním řádu působí od 1.1.1951. Do té doby byla v účinnosti úprava obecného zákoníka občanského z roku 1811, která vycházela z konstrukce tzv. ležící pozůstalosti (*hereditas iacens*) a obsahovala i řadu institutů, které při dnešní úpravě dědění nelze použít (jmenujme kupř. dědické smlouvy či svěrenecké náhradnictví). Výrazné zúžení dispozičních možností při dědění bylo při kodifikaci občanského práva v roce 1950 poplatné nástupu komunistického režimu. Přestože se od té doby rozšířil např. okruh dědiců ze zákona, zůstal zachován delační princip a další zrušené instituty nebyly obnoveny.

Předmětem dědění (dědictvím) je souhrn majetku a závazků zůstavitele, které měl v době smrti a jejichž přechod není vyloučen¹ nebo upraven zvláštním zákonem jinak².

Dědictví lze nabýt ze zákona, ze závěti nebo z obou těchto důvodů.

Jsou-li součástí dědictví též dluhy zůstavitele, odpovídá za ně každý dědic do výše nabytého dědictví.

Dědění ze závěti

Závěť je jednostranným právním úkonem zůstavitele, v němž ustanovuje konkrétní osobu či osoby svými dědici a zpravidla též určuje, jaký majetek kterému dědici má

¹ obecně § 579 o.z., dále např. § 13 zákona 116/1990 Sb., i když zde zákonodárce tento efekt zřejmě nezamýšlel. Výklady § 579 o.z. jsou rozličné, např. v rozsudku 33 Cdo 847/98 bylo judikováno, že závazkový vztah nájemce vyplývající ze smlouvy o nájmu dopravního prostředku je vázán na osobu nájemce a nepřechází podle § 579 o.z. na dědice.

² např. § 260 zákoníku práce, § 56 zákona o státní sociální podpoře, § 63 zákona o důchodovém pojištění, § 45 zákona o nemocenském pojištění zaměstnanců

děděním připadnout. Závěť musí být učiněna v některé z předepsaných forem a mít předepsané náležitosti, jinak je neplatná.

Dědění ze zákona

K dědění ze zákona jsou povoláni příbuzní zůstavitele postupně podle tzv. dědických skupin. Dědické skupiny jsou znázorněny v tabulce. K dědění jsou povolány osoby v následující skupině tehdy, pokud osoby v předchozí skupině, nenáležící do následující skupiny, nedědí.

SKUPINA

první	děti, nedědí-li, pak manžel postupně jejich děti, děti jejich dětí atd.
druhá	manžel rodiče spolužijící osoby
třetí	spolužijící sourozenci, osoby nedědí-li, pak jejich děti
čtvrtá	prarodiče, nedědí-li, pak jejich děti

Kdo nedědí

Ne každá osoba, která je k dědictví povolána, se ovšem stává dědicem a nabývá dědictví. Osoba povolána k dědění může být dědicky nezpůsobilá, může dědictví odmítnout, nebo být vyděděna. Dědická nezpůsobilost nastává ze zákona při splnění stanovených podmínek. Odmítnutí dědictví je projev vůle dědice, kterým se svého dědického práva vzdává. Vydědění nastává v důsledku projevu vůle zůstavitele. Dalším, specifickým případem je situace, kdy dědic je neznámého pobytu. V posloupnosti dědiců ze zákona jsou tyto skutečnosti souhrnně označovány společným termínem, že osoba nedědí. V zákonem vyjmenovaných případech na místo osoby, která nedědí, v posloupnosti dědiců ze zákona nastupují její děti.

Určení výše dědických podílů

V dosavadním výkladu jsme se věnovali vymezení okruhu dědiců. Nyní se zmíníme, podle jakých pravidel se určuje výše tzv. dědických podílů, tj. míra, jakou se

jednotliví dědici podílejí na dědictví. V případě jediného dědice tato otázka přirozeně odpadá.

Při dědění ze závěti může být výše dědických podílů určena v závěti, není-li, dědí se rovným dílem. Při dědění ze zákona stanoví výši dědických podílů zákon. Obsahuje-li závěť dispozice jen o části majetku zůstavitele, použije se pro zbývající majetek ustanovení o dědění ze zákona.

Započtení darů poskytnutých zůstavitelem (kolace)

Při dědění ze zákona se dědici na jeho dědický podíl započte hodnota darů, které obdržel od zůstavitele, s výjimkou obvyklých darování. Při dědění ze závěti se toto započtení provede jen tehdy, dal-li k započtení zůstavitel v závěti pokyn.

Ochrana neopominutelných dědiců

Neopominutelnými dědici se rozumějí potomci zůstavitele. Nezletilým neopominutelným dědicům se musí dostat alespoň to, co by nabyli při dědění ze zákona, zletilým alespoň polovina. Pokud závěť neopominutelnému dědici přiznává méně, je v této části relativně neplatná. Hodlá-li neopominutelný dědic takový stav zvrátit, musí se relativní neplatnosti dovolat.

Vypořádání dědictví

V případě jediného dědice mu soud potvrdí nabytí dědictví.

Je-li dědiců více, je třeba dědictví vypořádat, tj. určit, které konkrétní složky dědictví přecházejí na toho kterého dědice. Uzavřou-li dědici o vypořádání dohodu, soud ji schválí. Účastníky dohody musí být všichni dědici a předmětem vypořádání celé dědictví. Rozdělení majetku a závazků provedené mezi jednotlivé dědice se přitom může odchýlit od zákonné výše jejich podílů. Přípustná je i taková dohoda, kdy (v zájmu, aby se rodinný majetek nedrobil) majetek nabude jen některý dědic a ostatním poskytne peněžitou náhradu. Tuto pohledávku lze zajistit i zástavním právem na zděděném majetku.

Nedojde-li k dohodě dědiců o vypořádání dědictví, soud potvrdí nabytí dědictví těm, jejichž dědické právo bylo prokázáno. Dědicové, kteří neuzavřeli dohodu o vypořádání, nabyli majetek do podílového spoluvlastnictví v poměru svých dědických podílů.

Účinky vypořádání dědictví nastávají ke dni úmrtí zůstavitele.

Předlužené dědictví

Je-li dědictví předluženo, mohou dědici a věřitelé uzavřít dohodu o tom, že dědictví převezmou věřitelé k úhradě svých dluhů. Účastníky dohody musí být všichni dědici a věřitelé. Nedojde-li k dohodě, soud nařídí likvidaci dědictví a uspokojí věřitele z výtěžku likvidace.

Odúmrť

Nezdědí-li celé nebo část dědictví žádný dědic, dědictví připadne státu. Stát ovšem není v postavení právního nástupce – dědice, pouze má právo a povinnost dědictví převzít. Stát odpovídá za dluhy zůstavitele stejně jako dědic; pokud věřitelé nebudou chtít k úhradě svých pohledávek převzít věci z dědictví, nařídí likvidaci dědictví a dluhy uhradí z výtěžku likvidace.

2.2 Řízení o dědictví

Účelem řízení o dědictví je

- zjistit okruh dědiců,
- zjistit rozsah dědictví,
- rozhodnout o tom, jak bude s dědictvím naloženo.

Řízení o dědictví bylo dnem 1.1.1993 navraceno do pravomoci soudů a je jedním z tzv. nesporných soudních řízení. Procesní úprava je obsažena v občanském soudním řádu, speciální ustanovení o řízení o dědictví nalezneme v části třetí, hlavě páté (§ 175a až § 175zd). Účelem této práce není podrobně popisovat proces projednání dědictví. Zmíníme se proto podrobněji jen o těch úkonech, které mohou ovlivnit daňové řízení. Řízení provádí obecný soud, místní příslušnost je zpravidla dána místem posledního bydliště zůstavitele (dále též „pozůstalostní soud“). Většinu úkonů v řízení o dědictví vykonává notář pověřený soudem jako soudní komisař, jeho úkony se považují za úkony soudu. Soudce v dědickém řízení převážně jen vydává usnesení, připravená soudním komisařem³.

Neodkladná opatření

Po zahájení řízení soud může provést neodkladná opatření, která směřují k zabezpečení dědictví. Takovým opatřením je zákaz výplaty vkladů, zákaz dispozice

³ § 175zd odst. 1 o.s.ř.

s cennými papíry v SCP, zapečetění bytu zůstavitele, provedení soupisu majetku. V případech, kdy je toho třeba, soud může ustanovit správce dědictví nebo jeho části. Úkolem správce dědictví je pečovat o jmění, které zůstavitel zanechal, po dobu řízení o dědictví tak, aby nedošlo ke snížení hodnoty majetku. K ustanovení správce dědictví soud přistoupí zpravidla tehdy, bude-li součástí dědictví podnik nebo za obdobných situací, kdy majetek bude vyžadovat určitou kvalifikovanou správu (například činžovní dům).

Působnost správce části dědictví vychází z ustanovení § 175f odst. 1 o.s.ř. Je oprávněn činit úkony nezbytné k uchování hodnoty dědictví po dobu řízení o dědictví. Působnost je tedy dána vymezením majetkových hodnot, k jejichž správě je ustanoven a které musí být v usnesení soudu vymezeny. Při správě dědictví správce jedná vlastním jménem na účet toho, kdo spravovaný majetek nabude. Za správu majetku správci náleží odměna. Výši odměny stanoví vyhláška ministerstva spravedlnosti⁴.

Zastavení řízení, zanechal-li zůstavitel majetek jen nepatrné hodnoty

Splnění podmínek pro zastavení řízení soud zkoumá pouze v tzv. předběžném šetření na základě výpovědi toho, kdo vypravil pohřeb zůstavitele. Majetek soud vydá tomu, kdo vypravil pohřeb. V tomto případě nejde o nabytí majetku děděním a příjemce nemá postavení dědice⁵. Jde o nabytí majetku rozhodnutím státního orgánu⁶. Usnesení o zastavení řízení má procesní charakter a nevytváří překážku věci rozhodnuté pro projednání dědictví v případě, kdy by následně vyšel najevo další majetek zůstavitele. Co je majetek nepatrné hodnoty, zákon ani podzákonná norma nestanoví. V literatuře se uvádí hranice 10.000 Kč⁷.

Zjištění okruhu dědiců

Okruh dědiců musí být vždy vyšetřen. Vyplývá to mimo jiné z postupu soudu pro případ, kdy je mezi dědici o dědickém právu sporu. Je-li třeba pro posouzení

⁴ vyhláška č.196/2001 Sb. účinná od 1.7.2001, dříve vyhláška č. 612/1992 Sb.

⁵ Nabytí majetku tímto způsobem proto není předmětem daně dědické.

⁶ viz např. 4 Cz 18/81, Sborník IV, str. 813

⁷ Např. Bureš, J., Drápal, L., Mazanec, M.: Občanský soudní řád. Komentář. 5. vydání, Praha, C.H.Beck, 2001. Komentář k ustanovení § 175h.

dědického práva rozhodnout o sporné skutečnosti, typicky o platnosti závěti či listiny o vydědění, soud je povinen postupovat podle § 175k odst. 2 o.s.ř. a uložit vybraným účastníkům řízení, aby v této věci žalovali ty, jejichž právo popírají. Pokud je žaloba podána, do právní moci rozsudku dědické řízení přeruší. To může vést a v praxi často vede ke značnému prodloužení řízení o dědictví.

Soupis aktiv a pasiv dědictví, ocenění

Soud provede soupis jmění, tedy aktiv a pasiv dědictví. Jmění ocení obvyklou cenou (do 31.12.2000 obecnou cenou), která dle ustálené judikatury se vykládá jako cena, za niž by bylo možno majetek náležející do dědictví prodat v den úmrtí zůstavitele.

Bylo-li jmění zůstavitele součástí společného jmění manželů, zaniklo toto SJM nejpozději smrtí zůstavitele. Může se též stát, že SJM zaniklo i dříve, ale jeho vypořádání ještě nebylo ke dni úmrtí provedeno. Pozůstalostní soud v rámci řízení o dědictví vypořádá SJM. Bylo-li však za života zůstavitele zahájeno soudní řízení ve věci vypořádání SJM, je zde překážka litispendence a pozůstalostní soud musí vyčkat výsledku řízení o vypořádání. Do řízení o vypořádání SJM nastupují na místo zůstavitele dědici. Je-li mezi dědici o jejich dědické právo sporu, pak je nutno věci projednat v pořadí: určení okruhu dědiců (pozůstalostní soud vydá usnesení) – dokončení řízení o vypořádání SJM (vydán rozsudek) – dokončení soupisu aktiv a pasiv dědictví.

Je-li součástí dědictví podnik, měl by být do soupisu aktiv a pasiv zahrnut jednou položkou. V praxi se setkáváme s tím, že podnik zůstavitele soudní komisař rozdělí na jednotlivé komponenty a samostatně je zahrne do aktiv a do pasiv a samostatně je též ocení. Domnívám se, že tento postup není správný, protože podnik je věc hromadná⁸, charakterizovaná mimo jiné jednotou vlastnictví jeho složek. Rozdělením podniku na složky

- se potenciálně připouští pro další řízení samostatný osud jednotlivých složek podniku,
- se oceňují zvlášť jednotlivé složky, čímž do bilance dědictví vstoupí hodnota podniku jako suma ocenění složek, s nemožností ocenění nehmotných složek

⁸ § 5 odst. 2 obchodního zákoníku

podnikání typu „goodwill“ (okruh zákaznictva, oblíbenost značky u spotřebitelů apod.).

Nepřísluší mi soudit, zda demontáž podniků na prvočinitele provádějí soudní komisaři z neznalosti, či snad z potřeby zvýšit obecnou cenu majetku (t.j. bez přihlídnutí k závazkům), která je pak základem pro jejich odměnu za činnost v řízení o dědictví⁴.

Zůstanou-li některá aktiva či pasiva sporná, pozůstalostní soud se omezí na konstatování spornosti a do soupisu je nezařadí. Tím není dotčeno vedení sporu o sporném aktivu či pasivu. Pokud by vyšel najevo majetek neprojednaný v řízení, lze ho dodatečně projednat podle § 175x o.s.ř.

Ukončení řízení

Dědické řízení končí pravomocným

- usnesením o zastavení řízení podle § 175h o.s.ř.,
- usnesením, jímž se dědictví přenechává věřitelům k úhradě dluhů podle § 175p o.s.ř.,
- usnesením, kterým dědicům potvrzuje nabytí dědictví nebo státu nabytí majetku z odúmrti podle § 175q o.s.ř.,
- usnesením, kterým soud nařizuje likvidaci dědictví podle § 175t o.s.ř.

2.3 Právní poměry do doby skončení řízení o dědictví

Dědicové sestávají vlastníky dnem úmrtí zůstavitele. Do doby ukončení řízení dědici vystupují ve vzájemných vztazích i ve vztahu ke třetím osobám jako podíloví spoluvlastníci majetku v dědictví, a to v poměru svých dědických podílů⁹ (arg. podle § 853 o.z. se použijí ustanovení, která upravují vztahy svým charakterem nejbližší). Komentáře, a pokud mi je známo, ani judikatura neřeší případy, jak posuzovat právní vztahy v období kdy okruh dědiců není znám (dědici například vedou spor o platnost závěti). V takovém případě nezbyvá třetím osobám než činit úkony souběžně vůči všem účastníkům řízení s nadějí, že mezi nimi osloví i toho, kdo nabude dědictví. Vyčkáváním na usnesení pozůstalostního soudu se vystavují nebezpečí, že marně uplynou hmotněprávní lhůty (zejména promlčení) a svých práv se už nedomohou.

⁹ op. cit. v pozn. 7, komentář k ustanovení § 175r. Též R 41/66.

3 Daňové důsledky

Z praktických důvodů jsou daňové dopady dědění v dalším textu rozděleny do čtyř skupin:

1. Zdanění právní skutečnosti – dědění – daní dědickou
2. Dědic jako právní nástupce zůstavitele v daňovém řízení
3. Daňové dopady vstupu do práv a povinností vlastníka či držitele
4. Vstup do výdělečných aktivit, zejména dědění podniku

3.1 Daň dědická

Daň dědická je upravena zákonem 357/1992 Sb. o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. I tento zákon stíhají časté novelizace, k dnešnímu dni už jich je dvacet. Podle většiny přechodných ustanovení novel se použije znění předpisu účinné v den, kdy nastala právní skutečnost, která je předmětem zdanění. V případě dědictví je touto skutečností úmrtí zůstavitele. V praxi je proto nezbytné pracovat s několika let starými zněními zákona.

Principy úpravy daně dědické zůstávají při novelizacích zachovány, nejčastěji se mění jen podmínky pro osvobození. Výrazná změna týkající se daně dědické byla provedena zákonem č. 169/1998 Sb., který nabyl účinnosti 14.8.1998. Novela přinesla mimo jiné úplné a bezpodmínečné osvobození od daně dědické pro manžele zůstavitele a příbuzné zůstavitele v řadě přímé¹⁰.

Předmět daně

Předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním. Základem daně je cena majetku nabytého děděním snižena o

- a) závazky zůstavitele, které na dědice děděním přešly,
- b) náklady pohřbu zůstavitele,
- c) odměnu a hotové výdaje notáře působícího jako soudního komisaře,
- d) jiné povinnosti uložené v řízení o dědictví¹¹,

¹⁰ § 19 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb.

¹¹ kupř. odměna správce dědictví nebo jeho části, náklady na znalecké posudky potřebné v řízení o dědictví, závazek vůči jinému dědici přijatý v dohodě o vypořádání dědictví

- e) dědickou dávkou zaplacenou v cizině, jde-li o dávkou vztahující se k majetku, jenž je též předmětem daně dědické v České republice.

V případě, kdy je část majetku od daně dědické osvobozena, je základem daně cena pouze toho majetku, na nějž se osvobození nevztahuje. V takovém případě se položky pod písmeny a), b), c) a e) odečtou jen v poměrné části, která odpovídá poměru neosvobozeného majetku ku všemu nabytému majetku. Položka pod písmenem d) se odčítá ve výši podle věcného vztahu k neosvobozenému majetku.

Ocenění majetku pro účely daně dědické

Majetek a závazky se oceňují ke dni smrti zůstavitele, a to podle zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku. Obecně může jít o jinou cenu než jakou je majetek oceňován pro účely dědického řízení ve smyslu § 175o o.s.ř. (dle ustálené judikatury jde o cenu, za kterou by majetek bylo možno prodat v době smrti zůstavitele). U většiny movitých věcí oba způsoby ocenění povedou zpravidla ke stejné ceně. Rozdíl může vznikat u oceňování nemovitostí, kdy se cena podle prováděcí vyhlášky může lišit od ceny, za niž by nemovitost bylo možno prodat. Zvláště markantní bude rozdíl v ocenění obchodního podílu nebo členského podílu v bytovém družstvu. Ocenění podle zákona 151/1997 Sb. je upraveno v § 23 odst. 1 cit. zákona takto: „*Podíl v obchodní společnosti a účast v družstvu se ocení podílem na čistém obchodním jmění v účetní hodnotě podle jeho stavu ke dni ocenění.*“ Vzhledem k tomu, že účetnictví vychází ze zásady tzv. historických cen a neumožňuje změnit ocenění majetku směrem k vyšším cenám, může být majetek v účetnictví vykazován ve výrazně nižších cenách než odpovídá skutečnosti.¹²

Pravidelně se tento rozdíl projeví pravděpodobně v ocenění členského podílu v bytovém družstvu. Ocenění členského podílu v bytovém družstvu podle zvláštního předpisu tak může činit třeba jen 1/10 jeho obecné ceny. Dědici i správci daně si tento rozdíl v oceňování zpravidla nepřipouštějí a vycházejí z ocenění použitého v řízení o dědictví.

¹² Totéž platí i pro ocenění akcií s výjimkou veřejně obchodovatelných, jak vyplývá z § 20 odst. 1 zákona 151/1997 Sb. Pouze veřejně obchodovatelné akcie se oceňují cenou, za niž byly obchodovány, a to kursem vyhlášeným burzou v den ocenění.

Sazby daně

Pro určení sazby daně je rozhodné zařazení dědice do I., II. nebo III. skupiny podle příbuzenského vztahu k zůstaviteli. Tyto skupiny nikterak nekorespondují se čtyřmi dědickými skupinami podle § 473 až § 475a občanského zákoníku.

Osvobození od daně dědické

Zákon konstruuje poměrně široké osvobození od daně dědické.

Nabytí majetku dědici v první skupině je osvobozeno. Toto ustanovení bylo do zákona zařazeno novelou č. 169/1998 Sb. Podle přechodných ustanovení této novely se toto ustanovení nevztahuje na případy, kdy zůstavitel zemřel před 14.8.1998.

Osvobození podle § 19 odst. 2 a násl. se vztahuje na všechny dědice a vztahuje se na vyjmenovaný majetek do zákonem stanoveného limitu. Limit závisí na dědické skupině. Podmínkou pro osvobození je, že tento majetek dědic uvede v daňovém přiznání! Majetek, jehož hodnota přesáhne uvedený limit, podléhá zdanění.

Osvobození podle § 20 je stanoveno zejména pro ty dědice, kteří zajišťují veřejně prospěšnou činnost a je vázáno na jejich specifické vlastnosti či právní postavení (stát, kraje, obce, nadace, obecně prospěšné společnosti apod.),

Poslední skupinou je osvobození vybraného majetku nabytého podle restitučních a transformačních zákonů (§ 20 odst. 13, § 23 odst. 2).

Přiznání a placení daně

Přiznání k dani dědické dědic podává finančnímu úřadu do 30 dnů od nabytí právní moci rozhodnutí, jímž se řízení o dědictví končí. Soud ve stejné lhůtě zašle správci daně spis vedený v řízení o dědictví. Místně příslušný je ten finanční úřad, v němž měl zůstavitel poslední bydliště nebo se převážnou dobu zdržoval¹³. Místní příslušnost finančního úřadu se tedy řídí obdobnými pravidly jako místní příslušnost pozůstalostního soudu.

Na základě podaného přiznání finanční úřad daň vyčíslí a poplatníka vyrozumí platebním výměrem. Daň je splatná do 30 dnů od doručení platebního výměru.

Dědici v první skupině, jejichž dědění je osvobozeno od daně podle § 19 odst. 1. přiznání nepodávají.

¹³ § 4 odst. 8 zákona 337/1992 Sb.

3.2 Dědic jako právní nástupce zůstavitele v daňovém řízení

Obecně o právním nástupnictví v daňovém řízení

Daňové řízení se úmrtím daňového subjektu nepřerušuje ani nezastavuje. Institut přerušeni není v daňovém řízení vůbec zaveden a zastavit řízení lze pouze z důvodů uvedených v § 27 ZSDP. To je přirozené, protože stát potřebuje průběžně plnit příjmovou stránku rozpočtu. V důsledku toho však vznikají situace, na které ze soudního řízení nejsme zvyklí a v jejichž řešení se proto daňové procesní předpisy musí vydávat svou cestou.

Na dědice přechází „daňová povinnost“

V případě universálního nástupnictví, kdy původní daňový subjekt zemře či zanikne, se použijí ustanovení § 57 ZSDP, která stanoví, že *daňová povinnost vzniklá před smrtí fyzické osoby přechází na dědice a daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce*. Citovaná ustanovení bývají v literatuře prezentována jako speciální ve vztahu k ustanovení § 45 ZSDP (zákaz smluvního přenosu daňové povinnosti). Tento názor sdílím jen částečně. Zatímco u právnických osob by bylo možné o smluvním přijetí nástupnictví hovořit, přijetí dědictví po zůstaviteli nelze považovat za dohodu mezi daňovým subjektem a jinou osobou.

Zásadní otázkou je, v jakém rozsahu přecházejí práva a povinnosti daňového subjektu – zůstavitele na jeho právního nástupce – dědice, neboli obsah pojmu *daňová povinnost*, jenž zákonodárce užil v ustanovení § 57 odst. 3 ZSDP. Pojem *daňová povinnost* se používá na mnoha místech procesního i hmotněprávních daňových zákonů v různých situacích a významech. Některé zákony tento pojem pro svou potřebu definují (např. zákon o DPH), jiné jeho význam ponechávají na intuitivní úrovni (např. zákon o daních z příjmů).

ZSDP pojem *daňová povinnost* nedefinuje. Ustanovení § 57 odst. 2 ZSDP *daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů* není jako definice použitelné. Daňová povinnost je užívána jako abstraktní pojem shrnující různé povinnosti (§ 1 odst. 2 ZSDP *Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, ...*), jako pojem pro číslo vyjadřující výši daně k zaplacení, jako pojem shrnující povinnost daň odvést i

daňovou ztrátu. Termín daňová povinnost je používán v různých významech nejen v rámci jednoho paragrafu, ale i v rámci jednoho odstavce¹⁴.

V rozhodovací praxi územních finančních orgánů bylo možno vypořádat dva výklady pojmu daňová povinnost

- užší – platební povinnost. Při tomto výkladu na dědice přechází pouze povinnost zaplatit to, co zůstavitel dlužil ke dni úmrtí na daních včetně příslušenství. Správci daně byl tento výklad odvozován především ze systematického zařazení ustanovení o přechodu, a to v části o placení daní. Myslím si, že tento výklad je dnes již překonán.
- širší – souhrn všech práv a povinností daňového subjektu. Jde zejména o povinnost tvrzení (podat přiznání, hlášení či vyúčtování), povinnost důkazní, povinnost platit daň, právo a povinnost k součinnosti se správcem daně. Znamená to, že dědic vstupuje do všech práv a povinností zůstavitele. Vstupuje i do probíhajícího řízení, včetně právě plynoucích lhůt k uplatnění práv a povinností (např. lhůta k předložení důkazních prostředků, lhůta pro podání odvolání).

Osobně jsem přesvědčen o správnosti druhého ze zde uvedených názorů. Práva a povinnosti právních nástupců většinou nejsou v zákoně uvedeny explicitně, plynou však z právního nástupnictví. Dle § 6 odst. 1 ZSDP je právní nástupce fyzické či právnické osoby daňovým subjektem, byl-li daňovým subjektem právní předchůdce. Dle § 57 odst. 3 ZSDP přechází daňová povinnost zemřelého daňového subjektu na dědice. Okamžikem přechodu se tedy z daňové povinnosti zůstavitele stává daňová povinnost dědice. Dědici by proto měla být přiznána ve věci jeho daňové povinnosti stejná práva a stejné povinnosti jako má každý daňový subjekt ve vztahu ke své daňové povinnosti. Odtud plyne mimo jiné povinnost součinnosti se správcem daně při stanovení daně, povinnost podat daňové přiznání za uplynulé zdaňovací období, povinnost uhradit daň a nedoplatky na dani, ale také právo nahlížet do spisu či namítnout promlčení daně.

Tak je tomu i s příslušenstvím daně ve vztahu k právnímu nástupci. ZSDP v § 58 stanoví, že příslušenství daně sleduje osud daně, navíc § 59 odst. 6 výslovně uvádí příslušenství daně jakožto součást daňové povinnosti. Problém může činit míra

¹⁴ Např. § 41 odst. 4 ZSDP, zvláštní pozornost si zasluhuje písmeno d).

součinnosti právního nástupce se správcem daně, kde dědic má často situaci značně ztíženou neznalostí detailů činnosti zůstavitele a jeho daňových poměrů. V tomto případě je třeba mít na zřeteli základní zásady daňového řízení, zejména pak zásadu součinnosti správce daně a daňového subjektu.¹⁵

Vymezení daňové povinnosti a jejímu přechodu na právního nástupce byla věnována péče i při přípravě novely zákona o správě daní a poplatků ve snaze postavit na jisto rozsah přecházejících práv a povinností¹⁶.

Přiznání za zůstavitele

Zemřel-li zůstavitel poté, co nastaly právní skutečnosti, které mají za následek povinnost podat daňové přiznání či hlášení a daň zaplatit, ale tyto povinnosti zůstavitel nesplnil (lhostejno, zda v den úmrtí již marně uplynula lhůta k jejich splnění či nikoli), přecházejí tyto povinnosti v důsledku obecné úpravy na dědice.

Ve věci přiznání k daním za zůstavitele ZSDP stanoví dědicům speciální lhůtu. V § 40 ZSDP odst. 7 je dědici uložena povinnost podat přiznání za zemřelého, byl-li daňovým subjektem a přiznání nepodal, do šesti měsíců po jeho úmrtí. Lhůta se vztahuje na všechna přiznání, která zůstavitel měl podat a nepodal, bez ohledu na to, za které zdaňovací období (pokud se vztahují k období) a ke které dani. Není-li okruh dědiců znám, zákon umožňuje správci daně určit pro podání přiznání zmocněnce. Zmocněnci je na podání přiznání stanovena lhůta pouze tří měsíců. Tato konstrukce trpí formální vadou – jde o zmocněnce, u něhož není známo, kdo je zmocnitelem, tedy zastoupeným. Rozhodně jím není zůstavitel.

Pokud splatnost daně není stanovena speciálními zákony jinak (jinak je stanovena splatnost zejména majetkových daní), je přiznaná daň splatná ve lhůtě pro podání přiznání (§ 40 odst. 1 ZSDP). Speciální šestiměsíční lhůta pro podání přiznání se prostřednictvím § 40 odst. 1 ZSDP vztahuje i na splatnost daně.

Praktické provedení někdy způsobuje dědicům i správcům daně značné obtíže. Šestiměsíční lhůta pro podání přiznání počíná běžet od úmrtí zůstavitele. Do doby pravomocného skončení řízení o dědictví nemusí být znám ani okruh dědiců. Není-li mezi potenciálními dědici sporu, lze šestiměsíční lhůtu dodržet. Horší situace

¹⁵ § 2 odst. 2 a 9 ZSDP.

¹⁶ navrhovaný § 6a zákona 337/1992 Sb., sněmovní tisk 651/0, Poslanecká sněmovna, 2000.

nastává, je-li dědické řízení komplikováno spory o tom, kdo je dědicem (to může být např. v důsledku sporu o platnost závěti, v níž je určen jiný okruh dědiců než ze zákona). Takový spor se řeší podle § 175k o.s.ř. civilní žalobou mezi účastníky dědického řízení a samo dědické řízení je do doby pravomocného rozsudku přerušeno. Není nám znám případ, že by do 6 měsíců od úmrtí v takovém sporu soud nařídil první jednání, natož vydal pravomocný rozsudek. Za takových okolností skutečně není známo, kdo je dědicem. Až to známo bude, bude lhůta 6 měsíců pro podání přiznání a úhradu daní dávno marně uplynulá.

Finanční úřad může v takové situaci využít své zákonné oprávnění podle § 28 ZSDP a o tom, kdo je dědicem, si učiní úsudek jako o předběžné otázce, popř. přímo určí zmocněnce podle § 40 odst. 7 ZSDP. Rozhodne-li následně soud o okruhu dědiců jinak, budou splněny podmínky pro obnovu řízení podle § 54 odst. 1 písm. c) ZSDP.

Pokud okruh dědiců není znám a finanční úřad si neučiní úsudek jak popsáno v předchozím odstavci, může ten, kdo se za dědice považuje a nechce zmeškat zákonnou šestiměsíční lhůtu, podat přiznání. Jeho podáním je zahájeno řízení (§ 21 odst. 1 ZSDP). V tomto řízení správce daně buď rozhodne o základu daně a o dani (vydá rozhodnutí podle § 46 ZSDP), anebo v případě, že podání bylo učiněno neoprávněnou osobou, řízení zastaví (vydá rozhodnutí podle § 27 ZSDP). Aby mohl učinit tak či onak, musí si učinit úsudek o předběžné otázce, zda ten, kdo přiznání podal, je dědicem.

Potíže vyvolává i interpretace ustanovení § 40 odst. 7 ve vztahu k daním (a obdobím), kdy lhůta pro podání přiznání a splatnost daně marně uplynula před úmrtím zůstavitele. Není sporu o tom, že nesplněná povinnost přechází na dědice. Sporná je povaha lhůty podle § 40 odst. 7. Buď jde o novou lhůtu a k předchozí lhůtě se nepřihlíží, anebo jde pouze o tzv. náhradní lhůtu k plnění, ale sankce se posuzují ve vztahu ke lhůtě původní, která uplynula ještě za života zůstavitele.

Absence metodického pokynu ze strany státní správy vede k nejednotnému postupu správců daně a v důsledku toho následně i k vydávání řady neplatných rozhodnutí. Nejčastější chybou správců daně je vyměření daně zůstaviteli. Vzhledem k ustanovení § 7 odst. 2 o.z. zůstavitel okamžikem smrti přestává být způsobilý mít jakákoli práva či povinnosti. Po jeho smrti mu tudíž nelze vyměřit daň. Tuto vadu rozhodnutí nelze samozřejmě zhojit ani tím, že rozhodnutí je doručeno některému z dědiců.

Správně by mělo být rozhodnutí adresováno všem dědicům, protože jen tak si správce daně může zajistit, že bude působit i vůči tomu dědici (těm dědicům), na něž přejde daňový závazek.

Placení

S placením daně vznikají tytéž problémy jako s podáním priznání, tedy ve lhůtě pro placení nemusí být znám ani okruh dědiců. Přistupuje však další problém, podle našeho názoru závažnější. V případě úhrady daní tím, kdo se za dědice považoval, ale není jím, je sporné, zda by případně nešlo o úhradu cizí daně s rizikem použití § 59 odst. 7 ZSDP (*vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, není přípustné*). Tomu, kdo daň platí, lze proto doporučit, aby ji platil až tehdy, kdy podle dosavadních výsledků řízení (například podle vydaného rozhodnutí) je nepochybné, že jde o úhradu jemu uložené platební povinnosti.

Běžnou praxí v řízení o dědictví je blokáce finančních prostředků zůstavitele uložených u banky do doby pravomocného skončení řízení o dědictví.¹⁷ Ne každý dědic však může dlužné daně zaplatit ze svých prostředků a čekat na okamžik, až mu bude dispozice s majetkem, který zdědil, umožněna. Dojde-li k dohodě všech dědiců, lze použít postupu podle § 175r o.s.ř. a daň zaplatit ze zablokovaných vkladů. Pokud se některý dědic dohodnout nechce, nezbyvá než vyčkat konce řízení a nést sankce za prodlení s úhradou dlužných daní.¹⁸ Nastane-li taková situace, může daňový dlužník požádat o posečkání daně do doby ukončení řízení o dědictví. Správce daně však nemůže povolit posečkání na delší dobu, než se vybrání daně promlčí, tj. na dobu šesti let¹⁹. V některých komplikovaných případech, kdy dědici nespolupracují a vedou spor např. o platnost závěti, může i šest let být málo.

Správci daně naštěstí pro daňové subjekty institut vyřešení předběžné otázky příliš nepoužívají. Ve většině dědických řízení panuje mezi dědici shoda a své povinnosti vůči správci daně splní dobrovolně. Ve sporných případech může být pro správce daně obtížné se zorientovat v probíhajícím dědickém řízení a odpovědně si úsudek učinit. Proto raději vyčkává na pravomocné ukončení řízení o dědictví. Skončí-li

¹⁷ § 175e odst. 2 o.s.ř., § 85 odst. 1 jednacího řádu pro okresní a krajské soudy.

¹⁸ § 63 zákona o správě daní a poplatků

¹⁹ § 60 odst. 5, § 70 zákona o správě daní a poplatků

však dědické řízení až po uplynutí preklusivní lhůty pro vyměření daně²⁰, správce daně pak sice zná dědice, ale daň jim už nemůže vyměřit²¹.

Kdyby si naopak správce daně učinil úsudek o tom, kdo bude dědicem a případně i o výši jeho dědictví a vyměřil mu daň za zůstavitele, a tento by se dědicem nestal nebo rozsah jemu připadlého dědictví by byl nižší, byly by dány důvody pro obnovu řízení podle § 54 odst. 1 písm. c) ZSDP. Velké riziko pro dědice spočívá v tom, že podmínky pro obnovu řízení musí nastat v poměrně krátké, zpravidla tříleté lhůtě. Žádost o obnovu řízení totiž musí být podána ve lhůtě pro vyměření daně, stejná lhůta platí pro možnost nařídit obnovu z moci úřední²². Pokud v této preklusivní lhůtě řízení o dědictví neskončí, neexistuje opravný prostředek, který by rozhodnutí správce daně o povinnosti platit daň zvrátil.

Přechod přeplatku na dani

Na dědice přechází daňová povinnost. Může proto být sporné, zda na dědice přechází i přeplatek na dani, pokud ke dni úmrtí existoval²³. V praxi o tom nebývá sporu, ale někdy správce daně přechod přeplatku na dědice akceptuje pouze tehdy, byl-li tento přeplatek na dani uveden v soupisu aktiv dědictví a v dědickém řízení projednán. Pokud toto aktivum bylo při projednání dědictví opominuto, nezbyvá než ho dodatečně projednat²⁴.

Procesní práva a povinnosti, vstup do probíhajícího řízení

Správce daně s dědici nejednají do doby, než je jejich právní postavení postaveno na jisto, tedy do doby pravomocného skončení řízení o dědictví²⁵. Je-li pro potřeby soupisu aktiv a pasiv dědictví třeba znát daňové pohledávky a závazky, správce daně

²⁰ § 47 zákona o správě daní a poplatků

²¹ Takové případy jsou autorovi známy.

²² § 54 odst. 3 a § 55 odst. 2 ZSDP

²³ Přeplatek je definován v § 64 zákona 337/1992 jako objektivní, existující nezávisle na tom, zda je správce daně jeho existence známa či nikoli. Druhý případ nastává např. tehdy, kdy částky záloh převyšují splatnou daň, ale přiznání k dani nebylo do dne splatnosti daně podáno. Přeplatek existuje, ale správce daně o něm neví.

²⁴ § 175x o.s.ř.

²⁵ ledaže by soud v průběhu řízení vydal usnesení, jímž určuje okruh dědiců, anebo by si správce daně pro potřeby daňového řízení učinil úsudek o tom, kdo je dědicem, jako o předběžné otázce

má prolomenu mlčenlivost vůči soudu, jenž vede dědické řízení. Povinnost předat tyto údaje soudu není v zákoně výslovně uvedena, z obecných zásad daňového řízení však lze dovodit, že na žádost soudu je povinen potřebné údaje poskytnout. Je tedy na aktivitě dědiců, aby prostřednictvím soudního komisaře potřebné údaje zjistili a navrhli jejich uvedení v soupisu aktiv a pasiv dědictví.

Pokud v okamžiku úmrtí zůstavitele probíhá daňové řízení, nastupují v něm okamžikem úmrtí na místo zůstavitele dědici. Úmrtím daňového subjektu se řízení nepřerušuje a lhůty běží dál. Pokud dědici nejsou seznámeni s probíhajícím řízením nebo je s ním neseznámí zástupce zůstavitele, zpravidla nemají reálnou možnost do řízení účinně zasáhnout. V případě, kdy je do řízení třeba zasáhnout (například běží lhůta pro podání opravného prostředku), musí tak učinit dědic, je-li jich více, budou jednat společným zástupcem²⁶. Pokud při tom potřebuje součinnost správce daně (například hodlá uplatnit právo nahlédnout do spisu), bude alespoň zpočátku zapotřebí požadavek uplatnit prostřednictvím soudu, jak bylo vyloženo výše.

Bude-li v důsledku úmrtí plátce zmeškána lhůta, jsou podle mého názoru dány důvody pro navrácení lhůty v předešlý stav²⁷. Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav musí být podána do třiceti dnů poté, co pominuly důvody zmeškání původní lhůty. Domnívám se, že překážka (důvod zmeškání) trvá nejen v okamžiku smrti zůstavitele, ale po celou dobu, po kterou dědici nemohli vykonávat svá procesní práva (například nahlížet do spisu). Vzhledem k tomu, že správce daně většinou nezačne jednat s dědici jako s právními nástupci zůstavitele dříve, než obdrží sdělení pozůstalostního soudu o okruhu dědiců, bude překážka trvat přinejmenším do doby zahájení řízení o dědictví. Lhůtu lze navrátit v předešlý stav nejdéle do jednoho roku poté, co marně uplynula lhůta původní²⁸.

Správce dědictví jako zástupce dědiců ?

Správci daně si již uvědomují, že v průběhu dědického řízení nemají kompetentního partnera. Jde nejen o řízení o daních za zůstavitele, ale i o zdanění skutečností napadlých po úmrtí zůstavitele, které se váží k dědictví. Snaží se proto vtáhnout do

²⁶ § 10 odst. 6 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

²⁷ § 14 odst. 5 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

²⁸ § 14 odst. 10 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

daňového řízení správce dědictví byl-li ustanoven, a to jako zástupce daňového subjektu. Jsem přesvědčen, že tato konstrukce je mylná.

Zákon konstituuje zastoupení daňového subjektu jinou osobou v případech, kdy je známo, kdo je zastoupený, ale z nějakých důvodů není schopen jednat se správcem daně sám. V průběhu řízení o dědictví je situace jiná: neznáme daňový subjekt. Víme sice, že daňovým subjektem je jeden z dědiců, ale do pravomocného ukončení řízení o dědictví není najisto postaveno, který z nich. Konstrukcí zastoupení, kterou prosazují správci daně, sice získají osobu správce, s níž mohou jednat, ale bude jim chybět zastoupený, tj. daňový subjekt, jemuž by mohli přičítat právní úkony učiněné zástupcem. Je paradoxní, že tuto absurdní konstrukci ponechala bez povšimnutí i legislativní rada vlády při projednávání vládního návrhu zákona o správě daní a poplatků.

Omyl navrhovatele spočívá v tom, že správce části dědictví není ani pozůstalostním soudem ustanovován jako zástupce dědiců. Správce jedná vlastním jménem a jeho působnost je vymezena majetkem, který má po dobu řízení o dědictví spravovat.

3.3 Daňové důsledky přechodu vlastnictví či držby majetku

Změna v osobě vlastníka či držitele věci zpravidla nemá další daňové důsledky. Ve zvláštních případech tomu však může být.

Daň z nemovitostí.

Změna vlastnictví nastává ke dni úmrtí zůstavitele (§ 460 o.z.). Do doby pravomocného ukončení řízení o dědictví není známo, kdo vlastnictví nabyl. Katastr nemovitostí zapíše dědice jako vlastníka nemovitosti záznamem²⁹ na základě usnesení soudu o vypořádání dědictví opatřené doložkou právní moci.

Pokud nemovitost je předmětem daně z nemovitostí, bude jím i po dobu, kdy řízení o dědictví probíhá. V tomto období není postaveno na jisto, kdo je poplatníkem. V praxi se uplatňují typicky tyto postupy:

A. Některý z dědiců se jako poplatník daně z nemovitostí přihlásí, t.j. podá priznání a daň platí. K aktivní legitimaci dědice tak učinit viz 2.3 této práce. Správce daně mu daň vyměří a nemusí nic řešit.

²⁹ § 7 zákona 265/1992 Sb.

B. Správce daně daň vyměřuje podle údajů v katastru nemovitostí, vyzývá zemřelého zůstavitele k úhradě daňových nedoplatků, při neúspěšném doručení do vlastních rukou výzvy doručuje veřejnou vyhláškou. Jsou známy případy, kdy správce daně takto postupuje, přestože mu je prokazatelně známo, že poplatník již zemřel. Příslušný pracovník správce daně je přesvědčen, že daň z předmětné nemovitosti někomu vyměřit musí, a nikoho vhodnějšího než zůstavitele „nemá po ruce“.

C. Dědicové resp. některý z dědiců se dohodne se správcem daně, že do doby ukončení dědického řízení bude správce daně daň předepisovat zůstaviteli na jeho osobní daňový účet a dědic ji na osobní daňový účet zůstavitele bude hradit. Po ukončení dědického řízení se předpisy daně i platby započtou dědici – nabyvateli nemovitosti. Jde o kompromisní řešení, správci daně i dědicům vyhovující, ale pravděpodobně mimo zákon. Je sporné, zda správce daně je oprávněn takovou dohodu s dědicem uzavřít. Je nepochybné, že vyměření daně zůstaviteli nemá oporu v zákoně.

Daň z příjmů při dispozici s nemovitostmi

Do pětileté lhůty pro osvobození příjmů z prodeje podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů se započítává i doba, po kterou měl tuto nemovitost ve vlastnictví zůstavitel, ale jen pokud byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem. Jinak tato lhůta počíná běžet znovu dnem nabytí.

Dvouletá lhůta podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů

- počíná běžet dnem nabytí, jde-li o příjmy z budoucího prodeje,
- se počítá po dobu trvání bydliště, jde-li o příjmy z prodeje.

Ve druhém případě není okamžik nabytí vlastnictví zcizované nemovitosti pro běh dvouleté lhůty podstatný.

Daň z převodu nemovitostí při vkladu do obchodní společnosti nebo družstva

Převod nemovitosti jako splacení nepeněžního vkladu do obchodní společnosti nebo družstva je podle § 20 odst. 6 písm. e), zákona 357/1992 Sb. podmíněně osvobozen od daně z převodu nemovitostí. Pokud v době do pěti let vkladatel přestane být společníkem nebo členem osoby, do níž se nemovitost vkládala, osvobození zaniká a daň z převodu je vkladateli vyměřena. Pokud však k zániku účasti na společnosti (členství v družstvu) dojde smrtí společníka, daňová povinnost zaniká. Nejenže tedy zůstaviteli nevznikla daňová povinnost pro nedodržení pětiletého časového testu, ale

dokonce daňová povinnost z titulu vkladu navždy zanikla (přesněji: vklad zůstal navždy osvobozen od daně), a to i v případě, kdy by se dědic vůbec nestal společníkem či členem družstva nebo zděděný podíl či členství obratem zcizil.

Cenné papíry, účast na obchodních společnostech a družstvech

Časové testy pro osvobození se vyskytují i v jiných ustanoveních § 4 odst. 1, o osvobození od daně z příjmů. Jde například o lhůty podle písm. r) a w) (5 let pro převod obchodního podílu a členství v družstvu, 6 měsíců pro převod cenných papírů) či podle písm. c) (prodej movitých věcí). Vzhledem k tomu, že v ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákon výslovně uvádí započítávání doby vlastnictví zůstavitele v časovém testu, zatímco jinde mlčí, a contrario docházíme k závěru, že tam, kde zákon mlčí, k započítávání doby vlastnictví zůstavitele do časového testu nedochází. Někdy to je ku prospěchu poplatníka (osvobození příjmů z prodeje věcí, které zůstavitel vyřadil z obchodního majetku), jindy k jeho tíži (osvobození příjmů z prodeje obchodního podílu či účasti na družstvu).

Silniční daň

Předmětem silniční daně jsou vozidla, která jsou určena či používána k dosahování příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů. Poplatníkem je osoba, která je zapsána v technickém průkazu jako držitel vozidla. I když půjde zpravidla o vozidla v držbě podnikatelů, může se stát poplatníkem i osoba, která sama nepodniká, ale podnikateli vozidlo pronajímá či půjčuje.

Zákon o dani silniční výslovně pamatuje na případ, kdy osoba, uvedená v technickém průkazu jako držitel vozidla, zemře. Počínaje měsícem, kdy zapsaný držitel zemřel, je poplatníkem osoba, která vozidlo skutečně užívá³⁰. Za měsíc, kdy došlo k úmrtí, a tím i ke změně v osobě poplatníka, daň platí již nový poplatník³¹.

3.4 Přejedání výdělečných aktivit, zejména dědění podniku

Zatímco v předchozím oddíle jsme studovali dopady přechodu práv a povinností ke konkrétním spíše statickým majetkovým statkům, tento oddíl je nazván pragmaticky „přejedání výdělečných aktivit“. Budeme studovat především daňové důsledky dědění

³⁰ § 4 odst. 1 písm. b) zákona 16/1993 Sb., o dani silniční

³¹ § 8 zákona 16/1993 Sb., o dani silniční

podniku, a to zejména v případě, kdy jeden nebo více dědiců pokračuje v jeho provozování. Ačkoli podnik je majetkovým statkem, hromadnou věcí, která je předmětem dědění jako jakákoli jiná majetková hodnota, jde o organismus, jehož chod se úmrtím podnikatele nemůže zastavit. Obdobná situace nastává i v případě, kdy součástí dědictví je pronajímaný majetek, například činžovní dům. Vzhledem k analogickým daňovým dopadům budu dále hovořit o dědění podniku, s vědomím, že závěry lze aplikovat i na další případy.

Pramenů, které se věnují dědění podniku v současné právní úpravě, je pohřichu málo. Monografie, které o dědictví pojednávají, se věnují zpravidla výkladu zákona a jeho bezprostřední aplikaci ve standardních případech. I v časopisecké literatuře se prameny hledají obtížně. O to více mne potěšil článek Karla Eliáše³², který považuji za velmi zdařilý úvod do tohoto problému a který shrnuje základní otázky, jimž je třeba při dědění podniku věnovat pozornost.

S provozováním podniku je svázána zejména daň z příjmů a daň z přidané hodnoty. Vedle toho mohou nastoupit daně vztahující se k vlastnictví (držbě) majetku, o nichž bylo pojednáno výše.

Daň z příjmů fyzických osob ...

I když zde dochází ke kontinuitě provozování podniku, je třeba důsledně oddělit oba poplatníky daně z příjmů, zůstavitele a dědice. Daň každého z nich se posuzuje odděleně, odděleně se posuzují nezdanitelné částky atd.

... u zůstavitele

Na zůstavitele se v plné míře vztahují ustanovení o úpravě základu daně při ukončení podnikání podle § 23 odst. 8 ZDP. U poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví nutno základ daně zvýšit o cenu zásob ke dni úmrtí, zvýšit o cenu pohledávek s výjimkou pohledávek podle § 24 odst. 2 písm y) a snížit o výši závazků. Totéž by měli provést poplatníci, kteří nejsou účetní jednotkou, i když u nich lze stěží hovořit o zásobách (pokud nejsou účetní jednotkou, nevztahují se na ně předpisy o účetnictví).

Odpisy hmotného majetku lze uplatnit jen v poloviční výši podle § 26 odst. 7 ZDP.

³² Eliáš, K: Úmrtí podnikatele a dědění podniku, Právní rozhledy č. 10/1997

Sporná je otázka zachování nároku na tzv. reinvestiční položku podle § 34 odst. 3 ZDP. Při striktním výkladu zákona nedovodíme trvání nároku (ke dni úmrtí došlo ve smyslu § 4 odst. 3 ZDP k vyřazení majetku) a základ daně by bylo nutno zvýšit o dříve uplatněné částky. Spornost a nelogičnost tohoto výkladu vede k tomu, že i pracovníci územních finančních orgánů se přiklánějí k tomu, že podmínky pro zachování odpočtu by měly být považovány za splněné³³.

... u dědice

Dědic, který pokračuje v podnikání, může jako náklad na dosažení, udržení a zajištění příjmů uplatnit cenu zásob nabytých děděním. Okamžik uplatnění závisí na tom, zda účtuje v soustavě podvojného účetnictví. Pokud ne, uplatní ji v nejbližším zdaňovacím období, pokud ano, uplatní ji v souladu s účetními předpisy. Zákon jako podmínku stanoví, že dědic bude nejpozději do 6 měsíců pokračovat v podnikání. Osobně jsem přesvědčen, že podmínku bude nutno považovat za splněnou i tehdy, bude-li dědické řízení ukončeno později než za 6 měsíců od úmrtí a po dobu řízení bude podnik provozován správcem.

Při inkasu zděděných pohledávek a úhradě zděděných závazků půjde o příjmy a výdaje, které neovlivňují základ daně z příjmů, a to bez ohledu na použitou účetní soustavu, protože jde o příjmy zdanění nejpozději ke dni úmrtí zůstavitele, viz výše. V případě, kdy by inkaso zděděné pohledávky převýšilo její cenu (půjde např. o pohledávku nabytou postoupením za nižší cenu než nominále, kterou se podaří realizovat započtením), bylo by sporné, zda by se takový příjem neměl posoudit jako zdanitelný podle § 10 (základem daně by byl rozdíl inkasa a ceny nabytí).

V odpisování hmotného majetku nutno pokračovat, jako by ke změně poplatníka nedošlo. Za první rok je možno uplatnit odpisy v poloviční výši.

Dlouhou dobu bylo sporné, zda dědic může uplatňovat ztráty vyměřené zůstaviteli. Dnes již je v zákoně výslovně stanoveno, že to možné je. Ze zařazení tohoto ustanovení dovozují, že právo uplatnit ztráty svědčí tomu dědici, který pokračuje v podnikání (pronájmu).

³³ Janoušek, L: Ukončení činnosti z titulu úmrtí poplatníka, Daně a právo v praxi, Codex Bohemia, 1998/15

Daň z přidané hodnoty

Byl-li zůstavitel plátcem daně z přidané hodnoty, úmrtím zanikají jeho povinnosti a práva plátce. Pokud v provozu podniku nebude dědic pokračovat, stíhá ho povinnost odvést daň z majetku zůstavitele, u něhož byl proveden odpočet daně na vstupu nebo byl pořízen bez daně³⁴. Stejná povinnost stíhá i osobu, která bude podnik provozovat po smrti zůstavitele a která nebude plátcem daně.

Zákon stanoví zvláštní postup, aby se osoba, která hodlá podnik provozovat, mohla stát plátcem daně a byla tak zachována hospodářská kontinuita podniku. Tato ustanovení prošla značným vývojem. Zákon o DPH v původním znění postup při úmrtí plátce DPH výslovně neupravoval. Ministerstvo financí, vědomo si potřeby speciální úpravy, vydalo 1.3.1996 pokyn D-139, v němž s úmrtím plátce spojovalo právní následky, které neměly oporu v zákoně. Tento pokyn byl proto terčem oprávněné kritiky³⁵. Zákodárce následně pojal potřebná ustanovení do textu zákona, poprvé zákonem č. 208/1997 Sb. s účinností od 1.1.1998 (pět! let od účinnosti nové daňové soustavy). Současná úprava odvozuje práva a povinnosti dědiců a provozovatelů podniku od okamžiku úmrtí a od okamžiku fyzického vydání majetku správci či dědici. Správce či dědic, který pokračuje v provozu podniku a je současně osobou vyjmenovanou v § 13 živnostenského zákona, může do 20 dnů od úmrtí zůstavitele nebo od vydání majetku podat přihlášku k registraci plátce daně a správce daně ho zaregistruje ke dni následujícímu po úmrtí či vydání majetku. Pokud dědic plátcem DPH není a přihlášku nepodal, stíhá ho povinnost odvést daň z majetku, u něhož byl proveden odpočet daně nebo byl pořízen bez daně. Takto lze zajistit kontinuitu plátcovství daně tak, že po každém fyzickém předání podniku bude ve lhůtě do 20 dnů podána přihláška k registraci, nebyl-li nabyvatel již předtím plátcem daně. Stojí za povšimnutí, že lhůty k registraci jsou odvozeny od fyzického předání, nikoli od právní moci usnesení pozůstalostního soudu. To dává jistou naději, že ustanovení bude v praxi proveditelné a dvacetidenní lhůty půjde dodržet.

³⁴ § 5 a 6 zákona 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

³⁵ velmi podrobně např. Čvančara, P: Nad pokynem ministerstva financí č. D-139, Daně 1997/2, str. 12-15

Provozování podniku v době od úmrtí zůstavitele do pravomocného ukončení řízení o dědictví

Provoz podniku se v tomto období nemůže zastavit. Na to pamatuje i procesní předpis (o.s.ř.), který předpokládá ustanovení správce, který bude provozováním podniku pověřen. Správce činí úkony vlastním jménem na účet toho, kdo podnik zdědí. Po pravomocném ukončení řízení o dědictví bude z právních úkonů správce zavázán a oprávněn vlastník podniku³⁶. Aby nebylo pochyb o tom, které úkony správce činí ve věci správy podniku a které mimo ni, lze doporučit, aby ke své identifikaci (jméno, adresa) správce vždy uváděl, že úkon činí jako správce podniku a jeho bližší identifikaci. To se týká nejen písemných právních úkonů, ale veškerých dokladů vznikajících v souvislosti s provozem podniku, zvláště účetních.

Z toho lze dovodit:

Účetnictví. Podnik nemůže být účetní jednotkou, účetní jednotkou je subjekt práva, podnikatel. Podnikatel – vlastník podniku bude znám až po skončení dědického řízení. To neznamená, že správce není povinen vést takové záznamy, které se – následně – stanou účetnictvím podnikatele, resp. jeho součástí. Na účetních dokladech bude jako účastník účetního případu uveden správce. Lze doporučit, aby vedle jména a adresy bylo výslovně vyznačeno, že v daném účetním případě vystupuje jako správce podniku (viz výše).

Zaměstnanci. Práva a povinnosti zaměstnavatele přecházejí na dědice³⁷. Práva a povinnosti zaměstnavatele budou vykonávána správcem, včetně vzniku, změn a ukončení pracovního poměru. Na to úzce navazuje plnění povinností vůči správě sociálního zabezpečení, zdravotním pojišťovnám a finančnímu úřadu (daň ze závislé činnosti). Vůči nim bude správce vystupovat svým jménem se všemi důsledky. Jako plátce daně ze závislé činnosti bude správce muset založit zaměstnancům nová Prohlášení poplatníka daně ze závislé činnosti, vyplněná pro jeho osobu jakožto plátce.

³⁶ op. cit. v poznámce 7, komentář k ustanovení § 175f

³⁷ § 251a zákoníku práce

Daň z přidané hodnoty. Subjektem, který uskutečňuje zdanitelná plnění, je správce. Zároveň je subjektem, který zdanitelná plnění přijímá. Na daňových dokladech tedy bude uvedeno jeho jméno, místo podnikání a DIČ.

Daň z příjmů. Jde o příjmy dědice, nikoli správce. Po skončení řízení o dědictví bude známo, kdo se stal vlastníkem podniku, a to s účinky ke dni úmrtí zůstavitele. Tomu dědici správce odevzdá podnik. Jeho hodnota bude vyšší o v mezidobí vytvořený zisk či nižší o v mezidobí vytvořenou ztrátu. Poplatníkem daně z příjmů je dědic. Nepřiznával-li příjmy ke zdanění průběžně, protože nebylo na jisto postaveno jeho vlastnictví, jsou splněny podmínky pro obnovu řízení. Obdobně se bude postupovat, pokud si správce daně učinil úsudek o tom, kdo podnik zdědí, jako o předběžné otázce a pozůstalostní soud nakonec určil jinak. Bude-li dědické řízení trvat dlouho, může se stát, že za několik prvních let již nebude možno daň vyměřit v důsledku uplynutí lhůty pro vyměření daně. Tato otázka byla podrobně rozebrána dříve v souvislosti s nástupnictvím v daňovém řízení.

Živnostenské oprávnění. Oprávnění provozovat podnik nevyplývá z jeho vlastnictví (čili se nedědí), ale podléhá regulaci podle zvláštních zákonů. Většina podniků je provozována po živnostensku. Živnostenský zákon pamatuje na situaci, kdy podnikatel zemře, a v § 13 uvádí okruh osob, které jsou oprávněny podnik provozovat v době od úmrtí podnikatele do šesti měsíců po ukončení dědického řízení. Pro provoz podniku v této době tedy vyjmenované osoby nepotřebují vyřizovat zvláštní živnostenské oprávnění, protože jim vzniká ze zákona. Pokud však jde o živnost, jejíž provozovatel musí splňovat zvláštní předpoklady a pokračovatel (např. správce dědictví) je nesplňuje, musí neprodleně ustanovit odpovědného zástupce. Jde-li o podnik fyzické osoby podnikající podle zvláštních předpisů³⁸, bude v podnikání moci pokračovat pouze osoba, která je nositelem příslušného oprávnění podle zvláštního zákona. V těch případech však lze předpokládat, že pokud některý z dědiců příslušné profesní oprávnění má, plynule převezme podnik, jinak se provoz podniku smrtí zůstavitele zastaví a dědici buď podnik zcizí, nebo ho zlikvidují.

³⁸ lékař, advokát, zeměměřič, daňový poradce a další

Časové souvislosti

Uskutečňuje-li se při provozování podniku denně řada zdanitelných plnění (například maloprodej), podnikatel byl plátcem DPH a hodlá jím být i dědic, je třeba, aby daňové doklady vystavované zákazníkům měly veškeré náležitosti, včetně identifikace osoby, která uskutečňuje zdanitelné plnění. Zůstavitel touto osobou být nemůže, neboť smrtí ztrácí způsobilost mít jakákoli práva a povinnosti. Není-li nejpozději následující den po úmrtí známa osoba, která podnik po zůstali bude provozovat, neznám způsob, jak vystavování dokladů zajistit. V případě, kdy je známa identifikace zákazníků, lze vystavovat běžné daňové doklady, pro jejich vystavení zákon určuje patnáctidenní lhůtu³⁹. I ta je však bude ve většině případů příliš krátká na to, aby v ní soud pravomocně ustanovil správce.

Zánik plátce pojistného sociálního i zdravotního pojištění je právní nástupce plátce povinen oznámit do osmi dnů⁴⁰. V téže lhůtě by se měl jako plátce přihlásit správce podniku.

Změny v registraci daní je třeba oznámit finančnímu úřadu do 15 dnů ode dne, kdy nastaly⁴¹. Jsem přesvědčen, že se to vztahuje i na případ, kdy daňový subjekt zemře.

Príslušné orgány jsou si vědomy toho, že tyto krátké lhůty zpravidla není reálné dodržet. Není znám případ, kdy by jejich nedodržení v případě úmrtí bylo sankcionováno. V oblasti mezd však je zcela nepochybné, že v nejbližším výplatním termínu po úmrtí zůstavitele by mělo být zpracování mezd správcem zcela funkční.

Ačkoli se rozbor časových souvislostí provozu podniku týkal jen některých veřejnoprávních povinností podnikatele, je z něho podle mého soudu nepochybné, že osoba, která podnik bude provozovat v průběhu dědického řízení, se jeho správy musí ujmout prakticky okamžitě.

Bude-li jím některý z dědiců na základě dohody všech dědiců, lze jeho oprávnění provozovat podnik odvodit z ustanovení § 175r o.s.ř. Nedojde-li k dohodě, lze soudu

³⁹ § 12 odst. 1 zákona 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁴⁰ § 20 zákona 582/1991 Sb., § 24 zákona 592/1992 Sb.

⁴¹ § 33 odst. 7 zákona 337/1992 Sb.

navrhnout, aby ustanovil správce, a vyčkat jeho ustanovení. Může se však stát, že po jeho ustanovení už nebude co provozovat⁴².

⁴² Autorovi je znám případ, kdy návrh na ustanovení správce byl pozůstalostnímu soudu podán 14 dnů po úmrtí zůstavitele, soud správce ustanovil po více než půl roce. Nakládání s běžným účtem však bylo zablokováno během dvou měsíců.

4 Závěr

Postavení dědiců jako právních nástupců zůstavitele je v daňových zákonech a nejen v nich upraveno nedostatečně nebo nevhodně. V důsledku toho se dědici i třetí osoby mohou snadno dostat do obtížně řešitelných situací, z nichž některé byly v této práci podrobněji popsány. Dosavadní vývoj ukázal, že obrat k lepšímu může přinést především kvalitní právní úprava, která bude oporou podnikatelům a jejich dědicům i správním orgánům. Do té doby budeme řešit řadu věcí ad hoc a postižen bude ten, kdo v neupravených právních vztazích nebude „umět chodit“.

Jako největší problém současné právní úpravy spatřuji úpravu právních poměrů v období od úmrtí zůstavitele do skončení řízení o dědictví. Jde nejen o provoz podniku v tomto období, ale i o práva třetích osob, které pro jejich uplatnění nemají do skončení řízení o dědictví partnera. Kořeny těchto problémů jsou v současné úpravě dědění v občanském zákoníku, založené na delačním principu. Úprava účinná do konce roku 1950 vycházela z institutu ležící pozůstalosti (*hereditas iacens*), která měla způsobilost k právům a povinnostem i k právním úkonům. V době socialismu, kdy se nedědily podniky či jinak velké majetky, delační princip mohl bez dalšího plně vyhovovat. Osobně považuji ležící pozůstalost za výrazně dokonalejší úpravu, protože poskytovala výrazně přehlednější právní prostředí dědicům a zejména třetím osobám.

5 Literatura

- [1] Aimová, M., Dunovský, J., Pitner, L.: Výklad k dani z příjmů fyzických osob – případ úmrtí poplatníka. Finanční, daňový a účetní bulletin II/1998
- [2] Bílek, P., Drápal, L., Jindřich, M. Wawerka, K.: Notářský řád a řízení o dědictví. Komentář. C.H.Beck, 2000.
- [3] Bureš, J., Drápal, L., Mazanec, M.: Občanský soudní řád. Komentář. 5. vydání, Praha, C.H.Beck, 2001.
- [4] Čvančara, P.: Nad pokynem ministerstva financí č. D-139, Daně 1997/2, str. 12-15
- [5] Eliáš, K.: Podnik a dědění podniku, Právní rozhledy 10/1997, Praha, C.H.Beck, Praha
- [6] Holub, M., Fiala, J., Bičovský, J. : Občanský zákoník. Poznámkové vydání s judikaturou. 7. vydání, Linde Praha a.s., 2001
- [7] Horzinková, E., Kohout, A.: Živnostenský zákon a předpisy souvisící. 7. vydání, Linde Praha a.s., 2000
- [8] Janoušek, L: Ukončení činnosti z titulu úmrtí poplatníka, Daně a právo v praxi 15/1998, Praha, Codex Bohemia
- [9] Kořínek, M.: Reinvestiční položka v příkladech, Účetnictví 7/1997
- [10] Kučera, R.: Dědictví, Linde Praha a.s., 2001
- [11] Pokyn ministerstva financí D-139. Finanční zpravodaj 3/1996
- [12] Pokyn ministerstva financí D-167. Finanční zpravodaj 5/1998
- [13] Sedláková, E., Benda, V.: Výklad k dani z příjmů fyzických osob – ukončení činnosti v důsledku úmrtí poplatníka. Finanční, daňový a účetní bulletin II/2000
- [14] Vládní návrh novely zákona č. 337/1992 Sb., sněmovní tisk 651/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2000.

Obsah

1	Úvod	2
2	Soukromoprávní úprava dědění	3
2.1	Hmotněprávní úprava	3
2.2	Řízení o dědictví	6
3	Daňové důsledky	9
3.1	Daň dědická	10
3.2	Dědic jako právní nástupce zůstavitele v daňovém řízení	13
3.3	Daňové důsledky přechodu vlastnictví či držby majetku	20
3.4	Přechod výdělečných aktivit, zejména dědění podniku	22
4	Závěr	30
5	Literatura	31