

## Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

### Daňová informace – Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob při úmrtí daňového poplatníka

V souvislosti se změnou Občanského zákoníku od roku 2014 došlo k podstatným změnám v oblasti daně z příjmu v případě úmrtí fyzické osoby, které měla příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmu (ZDP) nebo příjmy z pronájmu dle § 9 ZDP.

Do konce roku 2013 (před účinností nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb.) platilo, že den úmrtí fyzické osoby daňového poplatníka byl považován za den ukončení činnosti daňového poplatníka, tj. byla ukončena samostatná činnost nebo pronájem. Z tohoto pohledu nebylo rozhodující, zda případní dědicové nebo správce dědictví bude pokračovat v činnosti zůstavitele. Povinností dědiců nebo správce dědictví bylo podat za zemřelého ve stanovené lhůtě přiznání k DPFO jako při ukončení činnosti, tj. včetně úpravy základu DPFO dle ustanovení § 23 odst. 8 ZDP.

S účinností od 1.1.2014 se za okamžik přechodu daňové povinnosti zůstavitele na dědice posouvá až na dobu, kdy je na základě soudního rozhodnutí o ukončení řízení o pozůstalosti znám oprávněný dědic.

Současně byla novelou zákona 280/2009 Sb. – daňový řád (DŘ) zavedena právní fikce, podle které se pro účely správy daní hledí na skutečnosti tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího ukončení řízení o pozůstalosti. Osoba spravující pozůstalost pak plní daňovou povinnost zůstavitele vlastním jménem, ale na účet pozůstalosti.

Tato osoba spravující pozůstalost je povinna podle ustanovení § 239b odst. 4 DŘ podat daňové tvrzení k DPFO za část zdaňovacího období, která uplynula od 1.1. kalendářního roku **předě dnem úmrtí** daňového poplatníka a to ve lhůtě **do 3 měsíců** ode dne úmrtí zůstavitele. K tomu poznamenávám, že podle ustanovení § 16b ZDP je zdaňovacím obdobím u fyzické osoby obecně kalendářní rok.

Při úmrtí fyzické osoby se tedy bude jednat o daňové přiznání za období od 1.1. příslušného kalendářního roku do dne předcházejícího dni úmrtí zůstavitele.

Podle pokynů ke zpracování přiznání k DPFO bude toto přiznání označeno na ř. 04 symbolem „I“. Bude se tedy jednat o přiznání k DPFO pouze za část zdaňovacího období, tj. za vymezenou část kalendářního roku ohraničenou dnem 1.1. příslušného kalendářního roku a dnem předcházejícím úmrtí daňového poplatníka. Avšak z vysvětlivek pro zpracování DPFO za část zdaňovacího období v aplikaci EPO (elektronická podání pro finanční správu), platných v době zpracování této informace vyplývá, že elektronický formulář daňového přiznání k DPFO nelze použít pro podání přiznání za část zdaňovacího období a daňové přiznání s kódem „I“ lze podat pouze za celé zdaňovací období. V tomto případě je pak nutno v přiznání k DPFO vyplnit i další údaj „datum uvedené skutečnosti“, tj. den úmrtí daňového poplatníka.

V tomto daňovém přiznání musí být uvedeny jako identifikační údaje jak zůstavitele (zemřelého FO), tak i osoby spravující pozůstalost, která také toto přiznání podepisuje.

Pokud by nebylo ukončeno řízení o pozůstalosti do 31.12. běžného roku, tj. toho roku, ve kterém došlo k úmrtí daňového poplatníka, je povinností osoby spravující pozůstalost podávat další daňové přiznání za období od dne úmrtí do 31.12. kalendářního roku. Toto daňové přiznání je považováno za běžné daňové přiznání u kterého se neuvádí žádný zvláštní symbol na ř. 04 přiznání k DPFO. Tato povinnost podání daňového přiznání vyplývá obecně z ustanovení § 16b ZDP, podle kterého je u fyzické osoby zdaňovacím obdobím kalendářní rok. Osoba spravující pozůstalost má tedy povinnost podávat daňová tvrzení k DPFO v obvyklých lhůtách za uplynulá zdaňovací období v těch případech, kdy dědické řízení není ukončeno v jednom zdaňovacím období, tj. ve stejném kalendářním roce.

Tento postup bude zřejmě uplatňován především u zůstavitelů, kteří měli před svým úmrtím příjmy z nájmu a tento nájem a příjmy z něj vyplývající pokračují i v době po úmrtí zůstavitele.

Poslední daňové přiznání k DPFO je pak podáváno osobou spravující pozůstalost při ukončení řízení o pozůstalosti, a to za období od 1.1. kalendářního roku, ve kterém došlo k ukončení řízení o pozůstalosti, do **dne předcházejícího dni ukončení řízení o pozůstalosti**. Toto daňové přiznání se podává ve lhůtě **do 30 dnů** ode dne skončení řízení o pozůstalosti, na ř. 04 se opatřuje symbolem „N“ a současně „datem uvedené skutečnosti“, přičemž pro elektronické podání tohoto přiznání platí stejné zásady, jako pro přiznání se symbolem „I“, tj. pro toto přiznání nelze použít elektronický formulář v rámci aplikace EPO. Toto označení vyplývá z platných pokynů pro zpracování přiznání k DPFO, vydaných finanční správou.

Pro zpracování uvedených daňových přiznání k DPFO platí některá specifická ustanovení ZDP, především ustanovení § 38ga, podle kterého nelze v daňových přiznáních týkajících se daňové povinnosti zůstavitele od dne jeho smrti nebo do dne předcházejícího dni ukončení řízení o pozůstalosti uplatnit následující částky:

- nezdanitelnou část základu daně (§ 15 ZDP),
- položky odčitatelné od základu daně (§ 34 ZDP a další), s výjimkou daňové ztráty,
- slevu na dani (§ 35 ZDP a další),
- daňového zvýhodnění (§ 35c ZDP).

Výše uvedené položky je tedy možno naposledy uplatnit v daňového přiznání podávaném osobou spravující pozůstalost zůstavitele za období od 1.1. kalendářního roku, ve kterém došlo k úmrtí daňového poplatníka, do dne předcházejícího úmrtí daňového poplatníka, tj. v daňovém přiznání označeném symbolem „I“.

V souvislosti se zavedení právní fikce o tom, že na zůstavitele se pohlíží z hlediska správa daní tak, jako by žil do dne předcházejícího řízení o pozůstalosti, dochází také ke změně ve způsobu úpravy základu DPFO dle ustanovení § 23 odst. 8 ZDP. Vzhledem k tomu, že den úmrtí se již nepovažuje za ukončení činnosti zůstavitele, ale za ukončení činnosti zůstavitele bude považován až den předcházející ukončení řízení o pozůstalosti, bude se příslušná úprava základu DPFO dle ustanovení § 23 odst. 8 provádět až v posledním daňovém přiznání k DPFO, tj. za období od 1.1. kalendářního roku do dne předcházejícího ukončení řízení o pozůstalosti.

K problematice vedení účetnictví, daňové evidence, příp. jiné evidence pro účely stanovení základu DPFO (např. u příjmů z nájmu) uvádím, že osoba spravující pozůstalost nadále pokračuje ve vedení původní evidence zůstavitele až do ukončení řízení o pozůstalosti. Tento

postup vyplývá z právní fikce vyplývající z ustanovení DŘ, kdy se pro účely daní hledí na zůstavitele tak, jako by žil do dne předcházejícího ukončení řízení o pozůstalosti.

Pouze pro informaci poznamenávám, že výše uvedený postup je odlišný od postupu uplatňovaného do konce roku 2013, kdy bylo povinností osoby spravující pozůstalost ukončit příslušnou evidenci zemřelého daňového poplatníka ke dni jeho úmrtí a pro další období související s řízením o pozůstalosti zahájit novou vlastní evidenci.

Ing. Vladimír ŠRETR - daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 8.8.2016