



Sekce právní

Č. j.: 64070/18/7700-10126-013989

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství
Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství
Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství
Sekci rozvoje a podpory řízení Generálního finančního ředitelství
Odboru nefiskálních agend Generálního finančního ředitelství
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Odboru právnímu Generálního finančního ředitelství
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně analytickému Generálního finančního ředitelství

Zasláno pouze elektronicky

Metodický pokyn k přechodu daňové povinnosti u fyzických osob po 1. 1. 2014 - druhé novelizované znění

Článek I - Předmět a zdůvodnění druhé novely

[Výčet novelizovaných bodů a příloh Metodického pokynu] Generální finanční ředitelství tímto vydává druhou novelu Metodického pokynu k přechodu daňové povinnosti u fyzických osob po 1. 1. 2014 (původní č. j. 146118/16/7700-10126-013989, ze dne 9. 11. 2016) (dále jen „**Metodický pokyn**“), ve které novelizuje následující kapitolu a přílohu Metodického pokynu:

- kapitolu III. – STÁT JAKO ZÁKONNÝ DĚDIC DLE § 239d DAŇOVÉHO ŘÁDU;
- Přílohu č. 10 - Vyrozumění pro Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových (dále jen „**Úřad**“).

[Zdůvodnění druhé novely] V původním znění Metodického pokynu bylo v kapitole III. s názvem „*Stát jako zákonný dědic*“ mimo jiné uvedeno, že stát má jako OSP stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt a také to, že stát jako zákonný dědic po skončení řízení o pozůstalosti má všechna práva a povinnosti, které jsou uvedeny v kapitole II. původního znění Metodického pokynu pro dědice, kterému svědčí výhrada soupisu.

Generální finanční ředitelství obdrželo několik dotazů a informací od finančních úřadů týkajících se kapitoly III. původního znění Metodického pokynu s názvem „*Stát jako zákonný dědic*“, a to zejména:

- informace o tom, že Úřad odmítá uhradit daňové povinnosti za zůstavitele v situacích, kdy se stát stal zákonným dědicem po zůstaviteli dle § 1634 OZ;
- dotazy k místní příslušnosti, tj. podle jakých pravidel se řídí místní příslušnost v případě, že se dědicem stal stát.

V návaznosti na tyto dotazy a informace ze strany finančních úřadů proběhlo jednání se zástupci Generálního finančního ředitelství, zástupci Odboru daňové legislativy Ministerstva financí, zástupci Odboru státního majetku Ministerstva financí a se zástupci Úřadu, kterého stěžejním bodem bylo metodické řešení rozdílných postojů Generálního finančního ředitelství a Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových v otázkách odpovědnosti státu jako dědice ve vztahu k daňovým povinnostem.

V souvislosti s výše uvedeným Generální finanční ředitelství novelizuje kapitolu III. s názvem „*Stát jako zákonný dědic*“ původního znění Metodického pokynu, a to zejména s následujícími změnami:

- V průběhu řízení o pozůstalosti stát není zpravidla v postavení osoby spravující pozůstalost a nemá tedy ani práva a povinnosti jako daňový subjekt dle § 20 odst. 3 daňového řádu (k tomu blíže bod III. 1. Metodického pokynu).
- Stát provádí záležitosti týkající se dědictví až skončením řízení o pozůstalosti, tedy dnem nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví. Skončením řízení o pozůstalosti stát je sice v postavení zákonného dědice, avšak jeho práva a povinnosti jako daňového subjektu se uplatní v omezeném rozsahu (k tomu blíže bod III. 2. Metodického pokynu).

Článek II – Účinnost druhé novely Metodického pokynu

Druhá novela Metodického pokynu je účinná od 1. 9. 2018.

OBSAH:

I. PRÁVNÍ ÚPRAVA PŘECHODU DAŇOVÉ POVINNOSTI U FYZICKÝCH OSOB V OBDOBÍ ODE DNE SMRTI ZŮSTAVITELE DO DNE PŘEDCHÁZEJÍCÍHO DNI NABYTÍ PRÁVNÍ MOCI ROZHODNUTÍ O DĚICTVÍ, RESP. SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI.....	6
I. 1. PRÁVNÍ FIKCE PRODLOUŽENÍ ŽIVOTA ZŮSTAVITELE AŽ DO DNE PŘEDCHÁZEJÍCÍHO DNI SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	6
I. 2. DAŇOVÁ POVINNOST ZŮSTAVITELE	7
I. 3. OSOBA SPRÁVUJÍCÍ POZŮSTALOST (dále jen „OSP“) A INFORMACE TÝKAJÍCÍ SE ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	7
I. 3. A. Osoby, které mohou být OSP/ osoby, které mohou mít postavení OSP	7
I. 3. B. Komunikace s OSP a způsoby, jak se správce daně může dozvědět informace týkající se řízení o pozůstalosti (výzva dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu)	8
I. 3. C. OSP – vlastním jménem na účet pozůstalosti	10
I. 3. D. Jednorázové oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti	10
I. 3. E. Více OSP – společně a nerozdílně.....	11
I. 3. F. Povinnost OSP podávat řádná a dodatečná daňová tvrzení.....	12
I. 3. G. Postup v případě nesplnění povinnosti OSP podat daňové tvrzení	16
I. 3. H. Doručování OSP a datová schránka zůstavitele.....	16
I. 3. I. Zástupce OSP.....	16
I. 4. LIKVIDAČNÍ SPRÁVCE V POSTAVENÍ OSP	17
I. 4. A. Likvidační správce v postavení OSP a možnost likvidačního správce nechat se zastoupit pro jednotlivé úkony při likvidaci pozůstalosti.....	17
I. 4. B. Likvidační správce – vlastním jménem na účet pozůstalosti.....	17
I. 4. C. Případy, kdy práva a povinnosti likvidačního správce vykonává notář.....	18
I. 4. D. Povinnost likvidačního správce podávat řádná a dodatečná daňová tvrzení a zpráva o zpeněžování	18
I. 5. ZÁSTUPCE ZŮSTAVITELE	19
I. 6. REGISTROVANÝ DAŇOVÝ SUBJEKT (TJ. ZŮSTAVITEL)	19
I. 7. POKUTA ZA OPOŽDĚNÉ TVRZENÍ DANĚ	20
I. 8. LHŮTA PRO STANOVENÍ DANĚ A ROZHODNUTÍ O STANOVENÍ DANĚ TÝKAJÍCÍ SE DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE.....	20
I. 9. POVINNOST DAŇ ZAPLATIT A LHŮTA PRO PLACENÍ DANĚ.....	21
I. 10. VRACENÍ PŘEPLATKU	21
I. 10. A. Vracení přeplatku na žádost.....	22
I. 10. B. Vracení přeplatku z moci úřední.....	24

I. 11.	PROLOMENÍ MLČENLIVOSTI PODLE § 53 ODS. 1 PÍSM. C) DAŇOVÉHO ŘÁDU	25
I. 12.	ÚROK Z PRODLENÍ	26
I. 13.	MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOST	26
I. 14.	POTVRZENÍ O BEZDLUŽNOSTI	26
I. 15.	DEN SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	26
II.	PRÁVNÍ ÚPRAVA PŘECHODU DAŇOVÉ POVINNOSTI U FYZICKÝCH OSOB ODE DNE PRÁVNÍ MOCI ROZHODNUTÍ SOUDU O DĚICTVÍ, RESP. ODE DNE SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	26
II. 1.	DĚDIC OBECNĚ	26
II. 2.	PRAVOMOCNÉ ROZHODNUTÍ O DĚICTVÍ A INFORMACE O PLNĚNÍ/PŘECHODU DAŇOVÉ POVINNOSTI DĚDICE	27
II. 3.	ZPŮSOBY, JAK SPRÁVCE DANĚ MŮŽE ZÍSKAT KONKRÉTNÍ PRAVOMOCNÉ ROZHODNUTÍ O DĚICTVÍ	28
II. 4.	MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOST	28
II. 4. A.	Přechod daňové povinnosti zůstavitele na vícero dědiců	28
II. 4. B.	Přechod daňové povinnosti zůstavitele na jediného dědice	28
II. 5.	POVINNOST FÚ ZŮSTAVITELE INFORMOVAT MÍSTNĚ PŘÍSLUŠNÝ FÚ DĚDICE O SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	28
II. 6.	VÍCE DĚDICŮ – APLIKACE § 30 DAŇOVÉHO ŘÁDU	29
II. 7.	POVINNOST PODÁVAT ŘÁDNÁ A DODATEČNÁ DAŇOVÁ TVRZENÍ PO SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	30
II. 7. A.	Daňové tvrzení za daňovou povinnost zůstavitele a daňové tvrzení dědice zvlášť ..	30
II. 7. B.	Postup v případě nesplnění povinnosti OSP podat řádné nebo dodatečné daňové tvrzení	31
II. 8.	ROZHODNUTÍ O STANOVENÍ DANĚ TÝKAJÍCÍ SE DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE	32
II. 9.	LHŮTA PRO PLACENÍ DANĚ	33
II. 10.	PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ SLEDUJÍCÍ OSUD DANĚ, TJ. ÚROKY, PENÁLE, POKUTA ZA OPOŽDĚNÉ TVRZENÍ DANĚ	33
II. 11.	PENĚŽITÁ PLNĚNÍ V RÁMCI DĚLENÉ SPRÁVY V PODOBĚ SANKCE ZA SPRÁVNÍ DELIKT	34
II. 12.	OSTATNÍ POKUTY JAKO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ, KTERÉ NESLEDUJE OSUD DANĚ, A KTERÉ JSOU UKLÁDÁNY PLNĚ V PROCESNÍM REŽIMU DAŇOVÉHO ŘÁDU	35
II. 13.	SPRÁVCE DANĚ V POSTAVENÍ VĚŘITELE	35
II. 13. A.	Tabulky pro přehled případných nedoplatků dědice na ODÚ Zůstavitele po skončení řízení o pozůstalosti	36
II. 13. B.	Postup správce daně při platbě Dědice s Výhradou na ODÚ Zůstavitele	37

II. 13. C. Postup správce daně týkající se nedoplatku na ODÚ Zůstavitele.....	38
II. 14. ODPIS NEDOPLATKU PRO NEDOBYTNOST A ZÁNİK NEDOPLATKU NA ODÚ ZŮSTAVITELE	40
II. 15. PŘEPLATEK A VRATITELNÝ PŘEPLATEK NA ODÚ ZŮSTAVITELE.....	41
II. 16. ŽÁDOST DĚDICE O POTVRZENÍ O BEZDLUŽNOSTI/STAVU ODÚ	42
III. STÁT JAKO ZÁKONNÝ DĚDIC DLE § 239d DAŇOVÉHO ŘÁDU.....	43
III. 1. ODE DNE SMRTI AŽ DO DNE PŘEDCHÁZEJÍCÍHO DNI SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI.....	43
III. 2. ODE DNE SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	44
IV. POZŮSTALOST BEZ MAJETKU	47
IV. 1. ODE DNE SMRTI AŽ DO DNE PŘEDCHÁZEJÍCÍHO DNI SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI.....	47
IV. 2. ODE DNE SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	48

Seznam nejčastěji použitých zkratk:

Metodický pokyn nebo **MP** = druhé novelizované znění metodického pokynu k přechodu daňové povinnosti u fyzických osob po 1. 1. 2014

Úřad = Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových

daňový řád nebo **DŘ** = zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

zákonné opatření Senátu = zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

OZ = zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

ZŘS = zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů

OSŘ = zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů

ZDPH = zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

OSP = osoba spravující pozůstalost/osoby spravující pozůstalost

DS = daňový subjekt

Notář = notář jakožto soudní komisař, kterého soud pověřil provedením úkonů soudu prvního stupně v řízení o pozůstalosti podle § 98 ZŘS (srov. § 100 odst. 1 ZŘS)

Dědic s Výhradou/DsV = dědic, který v řízení o pozůstalosti uplatnil výhradu soupisu (viz § 1706 a § 1707 OZ)

Dědic bez Výhrady/DbezV = dědic, který v řízení o pozůstalosti neuplatnil výhradu soupisu (viz § 1704 OZ)

Tabulka/Tabulky = Tabulka/Tabulky pro přehled případných nedoplatků dědice na ODÚ zůstavitele po skončení řízení o pozůstalosti

Správce daně Zůstavitele = a) Je-li dle rozhodnutí o dědictví pouze jeden dědic = správce daně, který je příslušný ke správě daňové povinnosti dědice dle § 13 a násl. DŘ

b) Je-li dle Rozhodnutí soudu více než jeden dědic = správce daně, který byl příslušný ke správě daňové povinnosti zůstavitele v den předcházející dni skončení řízení o pozůstalosti (místní příslušnost u více dědiců se řídí § 239a odst. 4 DŘ)

ODÚ = osobní daňový účet

ODÚ Zůstavitele = osobní daňový účet, na kterém se eviduje daňová povinnost, která přešla na dědice rozhodnutím soudu

Plnění = částka, kterou může správce daně po Dědici s Výhradou ještě požadovat, resp. výše ceny nabytého dědictví, popř. dědického podílu Dědice s Výhradou (viz § 1706 a § 1707 OZ) po odečtení částky, kterou již Dědic s Výhradou správci daně uhradil.

V Tabulkách se výši Plnění nachází jednak v řádku „Výše ceny nabytého dědictví, resp. jeho dědického podílu = Plnění, které může správce daně po Dědici s Výhradou požadovat (viz § 1706 a § 1707 OZ)“, a pokud již něco z Plnění bylo uhrazeno, pak v řádku „Částka, kterou může ještě správce daně po Dědici s Výhradou požadovat (viz § 1706 a § 1707 OZ)“

RDS = Registr daňových subjektů

CRDS = Centrální registr daňových subjektů

FÚ = finanční úřad

ADIS = Automatizovaný daňový informační systém

[Co je předmětem Metodického pokynu] Metodický pokyn se zabývá novelizací daňového řádu týkající se přechodu daňové povinnosti u fyzických osob, ke které došlo nabytím účinnosti zákonného opatření Senátu, tedy k 1. 1. 2014, s přihlédnutím k novele daňového řádu účinné ode dne 1. 1. 2015.

[Smrt 1. 1. 2014 a později] Rozhodujícím okamžikem pro aplikaci novely daňového řádu týkající se přechodu daňové povinnosti u fyzických osob je den smrti zůstavitele. V případě, že došlo ke smrti zůstavitele přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu, použijí se na přechod jeho daňové povinnosti ustanovení § 239 a § 245 daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu (srov. článek XXII bod 3 zákonného opatření Senátu). Metodický pokyn tudíž dopadá pouze na situace, kdy smrt zůstavitele nastala 1. 1. 2014 nebo později.

[Negativní výčet] Metodický pokyn se nedotýká speciálních ustanovení v jiných daňových předpisech (např. zákon o daních z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty, apod.) a specifik jednotlivých daní, rovněž ani insolvenčního řízení a vymáhání daní.

[Příklady v Metodickém pokynu] Zvolené příklady v Metodickém pokynu a jeho přílohách jsou pouze ilustrativní a při jejich tvorbě nebyl brán zřetel na možná speciální procesní ustanovení v jednotlivých zvláštních daňových předpisech.

[Metodická pomůcka k DPH] Metodickým pokynem se neruší Metodická pomůcka k postupu správce daně souvisejícím s úmrtím plátce DPH č. j. 14572/14/7001-21000-050135, ze dne 31. 3. 2014 (dále jen „Metodická pomůcka k DPH“) a v případě specifik souvisejících se smrtí plátce DPH má Metodická pomůcka k DPH přednost před tímto Metodickým pokynem.

I. PRÁVNÍ ÚPRAVA PŘECHODU DAŇOVÉ POVINNOSTI U FYZICKÝCH OSOB V OBDOBÍ ODE DNE SMRTI ZŮSTAVITELE DO DNE PŘEDCHÁZEJÍCÍHO DNI NABYTÍ PRÁVNÍ MOCI ROZHODNUTÍ O DĚICTVÍ, RESP. SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

I. 1. PRÁVNÍ FIKCE PRODLOUŽENÍ ŽIVOTA ZŮSTAVITELE AŽ DO DNE PŘEDCHÁZEJÍCÍHO DNI SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

[Právní fikce prodloužení života zůstavitele] Ustanovení § 239a odst. 1 daňového řádu stanoví, že „Pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.“

Podle občanského práva (srov. § 1479 OZ) dědické právo, tedy právo na pozůstalost (srov. § 1475 OZ)¹ vzniká již **smrtí** zůstavitele, přičemž nabytí dědictví musí být potvrzeno soudem (srov. § 1670 OZ).

Nově podle § 239a a násl. daňového řádu daňová povinnost, která zůstaviteli vznikla do dne jeho smrti, a daňová povinnost vzniklá ode dne jeho smrti do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti, přechází na dědice až pravomocným **rozhodnutím** soudu

¹ V důvodové zprávě k OZ k § 1475 (původně §1466) se uvádí, že „Již v tomto ustanovení se pojmově rozlišuje pozůstalost a dědictví. Pozůstalost je pojata jako jmění zůstavitele k okamžiku zůstavitelovy smrti, resp. jako ta jeho část, která je způsobilá přejít na dědice jako na právního nástupce, zatímco dědictví je to z pozůstalosti, co skutečně připadá jako jmění osobě, která je dědicem. Z těchto důvodů je potřebné mezi pozůstalostí a dědictvím pojmově rozlišovat.“

o dědictví (tzv. fikci prodloužení života zůstavitele). Fikce prodloužení života zůstavitele je však omezena pouze pro účely správy daní, i když se týká (právě ve vztahu ke správě daní) všech právních skutečností, a tedy i právních skutečností soukromoprávního charakteru, na jejichž základě vzniká daňová povinnost.

I. 2. DAŇOVÁ POVINNOST ZŮSTAVITELE

[Daňová povinnost zůstavitele] Ustanovení § 239a odst. 2 daňového řádu stanoví, že *„Daňovou povinností zůstavitele se pro účely správy daní rozumí daňová povinnost vzniklá zůstaviteli do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.“*

Daňovou povinností zůstavitele se tedy rozumí:

- daňová povinnost vzniklá před smrtí zůstavitele,
- daňová povinnost vzniklá ode dne smrti zůstavitele (včetně) do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti (včetně).²

Na tuto daňovou povinnost se hledí, jakoby vznikla přímo zůstaviteli, ačkoli v době rozhodování o ní (popř. již v době jejího vzniku) zůstavitel již nežije.

I. 3. OSOBA SPRAVUJÍCÍ POZŮSTALOST (dále jen „OSP“) A INFORMACE TÝKAJÍCÍ SE ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

[§ 20 odst. 3 daňového řádu] Ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu stanoví, že *„Osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektem, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.“*

Pokud podle daňového řádu nebo jiného daňového zákona má daňový subjekt za splnění určitých podmínek přiznané jakékoliv procesní právo nebo stanovenou nějakou procesní povinnost, stejné právo/povinnost má i OSP.

Obecně platí pravidlo stanovené v § 239a odst. 3 daňového řádu, že na OSP se aplikuje ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu pouze do skončení řízení o pozůstalosti. Výjimka z tohoto obecného pravidla se uplatní v případě stanoveném v ust. § 239b odst. 5 daňového řádu.³

I. 3. A. Osoby, které mohou být OSP/ osoby, které mohou mít postavení OSP

[Kdo může být OSP] Ustanovení § 1677 OZ stanoví, že *„Povolal-li zůstavitel správce pozůstalosti nebo vykonavatele závěti, spravuje pozůstalost až do potvrzení nabytí dědictví správcem pozůstalosti, jinak vykonavatel závěti. Nepovolal-li zůstavitel žádného z nich, spravuje pozůstalost dědic; je-li dědiců více a neujednají-li si nic jiného, spravují pozůstalost všichni dědicové.“*

OSP může být:

- a) **správce pozůstalosti** povolaný zůstavitelem formou veřejné listiny (§ 1556 a násl. OZ) nebo jmenovaný soudem (§ 1632 OZ a § 157 ZŘS)
- b) **vykonavatel závěti** (§ 1553 a násl. OZ) povolaný zůstavitelem
- c) není-li povolán ani jeden z výše uvedených, spravuje pozůstalost „potencionální“ **dědic/dědicové**

Postavení OSP může mít:

² Srov. bod I. 15. Metodického pokynu – DEN SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

³ Srov. bod I. 3. F. Metodického pokynu – Povinnost OSP podávat řádná a dodatečná daňová tvrzení

d) likvidační správce (§ 206 odst. 2 ZŘS)

[Pochybnosti, kdo má pozůstalost spravovat] V případě, že vzniknou pochybnosti o tom, kdo má pozůstalost spravovat, zda správce pozůstalosti povolaný zůstavitelem, nebo vykonavatel závěti, nebo „potencionální“ dědic, nebo některý z více „potencionálních“ dědiců anebo všichni „potencionální“ dědicové, soud i bez návrhu usnesením rozhodne, kdo z nich je oprávněn ke správě pozůstalosti (viz § 156 ZŘS). Správce daně je v takovém případě oprávněn dát podnět soudu⁴, aby ve věci z úřední povinnosti rozhodl a určil osobu oprávněnou ke správě pozůstalosti (uveďte okolnosti, které jeho pochybnosti vyvolaly).

I. 3. B. Komunikace s OSP a způsoby, jak se správce daně může dozvědět informace týkající se řízení o pozůstalosti (výzva dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu)

[Příslušnost Notáře pro řízení o pozůstalosti] Ustanovení § 98 odst. 1 ZŘS stanoví, že „Pro řízení o pozůstalosti je příslušný soud, v jehož obvodu a) měl zůstavitel v době smrti evidováno místo trvalého pobytu v informačním systému evidence obyvatel podle jiného právního předpisu, popřípadě místo jiného pobytu evidované podle jiných právních předpisů, b) měl zůstavitel naposledy bydliště, popřípadě, neměl-li bydliště nebo nelze-li bydliště zjistit, místo, kde se naposledy zdržoval, není-li dána příslušnost podle písmene a), c) je zůstavitelův nemovitý majetek, není-li dána příslušnost podle písmene a) nebo b), d) zůstavitel zemřel, není-li dána příslušnost podle písmene a), b) nebo c).“

[Nutnost mít u Notáře ověřené, kdo je OSP] Jelikož má OSP širokou škálu práv a povinností (správce daně např. vrací za podmínek stanovených zákonem OSP přeplatek vzniklý na ODÚ zůstavitele, rovněž má OSP právo zrušit registraci zůstaviteli, a pak také podávat svým jménem na účet pozůstalosti různá podání atd.), je informace o tom, kdo je OSP natolik důležitým údajem, že je nutno, aby správce daně měl tuto informaci ověřenou Notářem. Navíc přesné zjištění OSP je nejen klíčovým údajem pro další správu zůstavitelových daní, ale je též garancí, že při komunikaci s touto osobou nedojde k porušení daňové mlčenlivosti.

[Výzva Notáři dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu] Neprodleně poté, co se správce daně dozví o smrti daňového subjektu, zašle Notáři výzvu dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tj. výzvu k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní (dále jen „**Výzva Notáři v návaznosti na smrt DS**“).

[Obsah Výzvy Notáři v návaznosti na smrt DS] Jak již bylo uvedeno výše, neprodleně poté, co se správce daně dozví o smrti daňového subjektu, je povinen zaslat Notáři výzvu dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tj. výzvu k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní, mimo jiné i ke sdělení, kdo spravuje pozůstalost v souladu s § 1677 OZ. Správce daně vyzve Notáře k poskytnutí těchto údajů nezbytných pro správu daní:

1. ke sdělení, kdo spravuje pozůstalost v souladu s § 1677 OZ (tedy, koho lze v souladu s daňovým řádem považovat za OSP);
2. k zaslání kopie pravomocného rozhodnutí o skončení řízení o pozůstalosti (k pravomocnému rozhodnutí o dědictví blíže viz bod II. 2. Metodického pokynu – PRAVOMOCNÉ ROZHODNUTÍ O DĚDICTVÍ A INFORMACE O PLNĚNÍ/PŘECHODU

⁴ Ustanovení § 98 odst. 1 ZŘS stanoví, že „Pro řízení o pozůstalosti je příslušný soud, v jehož obvodu a) měl zůstavitel v době smrti evidováno místo trvalého pobytu v informačním systému evidence obyvatel podle jiného právního předpisu, popřípadě místo jiného pobytu evidované podle jiných právních předpisů, b) měl zůstavitel naposledy bydliště, popřípadě, neměl-li bydliště nebo nelze-li bydliště zjistit, místo, kde se naposledy zdržoval, není-li dána příslušnost podle písmene a), c) je zůstavitelův nemovitý majetek, není-li dána příslušnost podle písmene a) nebo b), d) zůstavitel zemřel, není-li dána příslušnost podle písmene a), b) nebo c).“

DAŇOVÉ POVINNOSTI DĚDICE). Pokud se totiž správce daně nedozví o skončení řízení o pozůstalosti, hrozí, že po skončení řízení o pozůstalosti bude vydáno rozhodnutí o stanovení daně, kde bude uveden z důvodu právní fikce „prodloužení života zůstavitele“ pro účely správy daní pořad Zůstavitel. Rozhodnutí o stanovení daně, které by znělo na Zůstavitele i po skončení řízení o pozůstalosti, je však nicotné.

Správce daně potřebuje mít z důvodu průkaznosti⁵ všechny výše uvedené informace od Notáře i v písemné formě (tj. v elektronické nebo v listinné podobě).

Vzor Výzvy Notáři v návaznosti na smrt daňového subjektu je přílohou č. 1a Metodického pokynu. Zde správce daně stanoví Notáři lhůtu alespoň 30 dnů ke sdělení, kdo spravuje pozůstalost. Pro naléhavější situace, kdy správce daně potřebuje mít od Notáře informaci, kdo je osobou spravující pozůstalost, co nejdříve⁶, slouží příloha č. 1b Metodického pokynu. Ve Výzvě Notáři v návaznosti na smrt daňového subjektu v příloze 1b Metodického pokynu správce daně uvede pro Notáře obecně odůvodnění stanovené krátké doby, tj. obecně zdůvodní, proč potřebuje vědět, kdo je osobou spravující pozůstalost, co nejdříve.⁷

[Kdy správce daně začíná s OSP komunikovat] Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně může vyzvat OSP k splnění povinností až poté, co mu bude doručena informace od Notáře, kdo pozůstalost spravuje, tedy kdo se v souladu s daňovým řádem považuje za OSP.

Pokud se kdokoliv obrátí na správce daně s tím, že je OSP (ať už tato osoba bude chtít podat pouze informaci, že je OSP s uvedením svých identifikačních údajů např. na Jednorázovém oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti, nebo bude chtít např. za zůstavitele podat daňové přiznání atd.), a správce daně ještě tuto informaci nemá ověřenou u Notáře, pak správce daně před tím, než se začne tímto podáním obsahově zabývat, je povinen ověřit, že podatel je skutečně jako OSP konkrétního zůstavitele veden u Notáře.

[Výzva dle § 74 daňového řádu] Pokud osoba, kterou dle sdělení Notáře nelze považovat za OSP, učinila podání „na účet pozůstalosti“ zůstavitele (viz § 239b odst. 1 daňového řádu), správce daně vyzve takovou osobu dle § 74 daňového řádu k odstranění vad podání spočívajících v tom, že není doloženo její oprávnění jednat za osobu spravující pozůstalost, s upozorněním, že vadu lze odstranit doložením tohoto oprávnění, resp. předložením plné moci. V případě, že tato osoba reaguje na výzvu správce daně tím, že ona sama je OSP, správce daně oznámí této osobě, že dle sdělení Notáře není osobou, která spravuje pozůstalost v souladu s § 1677 OZ, tedy ji nelze ani považovat v souladu s daňovým řádem za OSP.

[Oblast vztahů v ADISu] Poté, co správce daně obdrží od Notáře informaci o tom, kdo je OSP, vloží tuto informaci do ADISu, konkrétně do oblasti vztahů. Následně správce daně, resp. úřední osoba, která bude zpracovávat podání OSP, bude moci informaci o vztahu OSP a zůstavitele načerpat z ADISu.

[Možný odlišný postup u likvidačního správce v postavení OSP] Likvidační správce se

⁵ OSP má totiž stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt (viz § 20 odst. 3 daňového řádu), tedy správce daně OSP na žádost, popřípadě z moci úřední, vrací přeplatky, může zrušit registraci zůstavitele, OSP může nahlížet do spisu zůstavitele, atd.

⁶ Vyjma případů, kdy má správce daně vrátit přeplatek – v těchto případech kde správce daně použije výzvy v příloze č. 2 nebo 3 Metodického pokynu

⁷ Rozdělení Výzvy Notáři v návaznosti na smrt daňového subjektu na dvě výzvy (viz příloha 1a a 1b Metodického pokynu) bylo domluveno se zástupci Generálního finančního ředitelství a zástupci Notářské komory České republiky na jednání, jehož předmětem bylo zkoordinovat spolupráci správců daní a Notářů ohledně přechodu daňové povinnosti u fyzických osob.

správci daně může prokázat usnesením soudu o svém jmenování (viz § 197 ZŘS). Správce daně, resp. pracovník registračního oddělení tak při jeho zavedení do ADISu bude mít k dispozici přímo právní titul, na základě kterého se likvidační správce dostal do svého postavení. Pokud tedy likvidační správce předloží správci daně usnesení podle § 197 ZŘS, může ho správce daně považovat za OSP, a není tedy nutno, aby správce daně vyzýval Notáře k potvrzení této konkrétní informace (ke zjištění ostatních informací však bude správce daně nadále Notáře vyzývat). K likvidačnímu správci podrobněji – viz bod I. 4. Metodického pokynu – LIKVIDAČNÍ SPRÁVCE V POSTAVENÍ OSP.

[Možný odlišný postup u správce pozůstalosti] Správce pozůstalosti se správci daně může prokázat usnesením soudu o svém jmenování (viz § 158 ZŘS). Správce daně, resp. registrátor tak při jeho zavedení do ADISu bude mít k dispozici přímo právní titul, na základě kterého se správce pozůstalosti dostal do svého postavení. Pokud tedy správce pozůstalosti předloží správci daně usnesení podle § 158 ZŘS, může ho správce daně považovat za OSP, není tedy nutno, aby správce daně vyzýval Notáře k potvrzení této konkrétní informace (ke zjištění ostatních informací však bude správce daně nadále Notáře vyzývat).

I. 3. C. OSP – vlastním jménem na účet pozůstalosti

[OSP vlastním jménem] Ustanovení § 239b odst. 1 daňového řádu stanoví, že „Osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele, a to vlastním jménem na účet pozůstalosti.“

OSP plní daňovou povinnost zůstavitele vlastním jménem, je tedy oprávněna (a povinna) podání (např. daňové tvrzení) opatřit svým podpisem. OSP však do samotného textu daňového tvrzení (popř. jiného podání) uvede jako daňový subjekt zůstavitele – tedy podání bude opatřeno identifikačními údaji zůstavitele (tj. zejména jméno a příjmení zůstavitele, jeho rodné číslo, jeho DIČ, bylo-li přiděleno – viz níže atd.) a bude podepsáno OSP. K tomu, aby správce daně věděl, že podání činí OSP, resp. jaká konkrétní osoba podání činí, je ve formuláři kód podepisující osoby a uvedení jména a příjmení. Je vhodné, aby jméno a příjmení uvedla OSP u podpisu i v jiných případech (různá neformulářová podání), aby správce daně dokázal OSP identifikovat.

[OSP na účet pozůstalosti] OSP plnící daňovou povinnost zůstavitele jedná na účet pozůstalosti a je rovněž povinna uvádět, k čí pozůstalosti se její jednání váže (zůstavitel je dle daňových zákonů stále daňovým subjektem, jemuž daňová povinnost vzniká). Daňová povinnost zůstavitele zůstává nadále evidovaná tomuto daňovému subjektu – tedy zůstává stále na ODÚ zůstavitele. V žádném případě nedochází ke sloučení ODÚ zůstavitele a ODÚ OSP.

V souladu s právní fikcí „prodloužení života“ zůstavitele se na všechna práva a povinnosti, které existují, vznikají a zanikají na účet pozůstalosti v období mezi smrtí zůstavitele a skončením řízení o pozůstalosti, hledí, jako by existovaly, vznikaly a zanikaly zůstaviteli (srov. důvodovou zprávu k § 239a odst. 1 daňového řádu).

[Podpisová doložka a kód OSP v Podpisové doložce] Ode dne 1. 1. 2015 byla změněna Podpisová doložka k tiskopisům, a to tak, že kódy podepisující osoby byly doplněny mimo jiné i o položku osoby spravující pozůstalost (Kód 5a). Podpisová doložka k tiskopisům je přílohou Metodického pokynu.

I. 3. D. Jednorázové oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti

[Informace OSP o plnění/přechodu daňové povinnosti - forma] Pro případy, kdy OSP činí podání vlastním jménem na účet zůstavitele, slouží tzv. Jednorázové oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti, které OSP vyplňuje pouze jednou. Toto Jednorázové oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti však slouží pouze jako pomůcka pro podatele při přechodu daňové povinnosti, OSP tedy nemusí tyto údaje nutně sdělit správci daně na Jednorázovém oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti. Nicméně, jakékoliv oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti by mělo mít všechny náležitosti, které jsou obsahem Jednorázového oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti, mj. z důvodu, aby správce daně dokázal přiřadit danou OSP ke konkrétnímu daňovému subjektu (tj. zůstaviteli). Tzv. Jednorázové oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti je přílohou č. 6 Metodického pokynu. Daňový řád však nestanoví explicitní oznamovací povinnost osoby spravující pozůstalost. Nutnost provést oznámení o plnění daňové povinnosti však vyplývá spíše z logiky věci, neboť bez sdělení předmětných skutečností pojmově nelze při správě daní v roli osoby spravující pozůstalost vystupovat.

[Stěžejní je informace od Notáře] Pokud podatel podá správci daně informaci o tom, že je OSP s uvedením svých identifikačních údajů např. na Jednorázovém oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti, správce daně musí ověřit, zda už tuto informaci od Notáře má a zda je v souladu s tím, co tvrdí tato osoba.

Pokud správce daně **již informaci od Notáře má**, měl by mít tuto informaci vloženou i v ADISu, konkrétně v oblasti vztahů. Správce daně tedy zkontroluje, zda má tuto informaci i v ADISu a popřípadě doplní o další údaje uvedené v Jednorázovém oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti (např. doplní telefon apod.).

Pokud správce daně **ještě informaci od Notáře nemá**, musí se obrátit na Notáře a ověřit si, zda je skutečně podatelem OSP. Správce daně při tom postupuje dle bodu I. 3. B. Metodického pokynu – Komunikace s OSP a způsoby, jak se správce daně může dozvědět informace týkající se řízení o pozůstalosti (výzva dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu).

I. 3. E. Více OSP – společně a nerozdílně

[Solidární povinnost více OSP] Ustanovení § 239b odst. 2 daňového řádu stanoví, že „*Pokud je daňovou povinností zůstavitele povinno plnit více osob spravujících pozůstalost, plní ji tyto osoby společně a nerozdílně.*“ Citované ustanovení zakládá solidární povinnost OSP při plnění procesních povinností zůstavitele, resp. přiznává jim solidárně procesní práva, jaká by měl zůstavitel.

[Právo správce daně komunikovat s kteroukoliv z OSP] V praxi to znamená, že správce daně je oprávněn jednat samostatně s kteroukoliv z OSP a po kterékoliv z nich vyžadovat plnění povinností při správě daní. Správce daně má právo vyzvat kteroukoliv OSP ke splnění povinnosti, která vznikla v rámci daňové povinnosti zůstavitele. Pokud některá z OSP např. nereaguje na výzvu správce daně, správce daně může bez dalšího vyzvat (tj. vydat další výzvu) jinou OSP nebo i současně více/všechny OSP k splnění této povinnosti.

[§ 30 daňového řádu se neaplikuje] „Skupina“ OSP povinných plnit daňovou povinnost za zůstavitele společně a nerozdílně (§ 239b odst. 2 daňového řádu) může být odlišná od skupiny dědiců pravomocně potvrzených soudem. Celá tato „skupina“, více OSP, jedná za jediný daňový subjekt, tj. za, pro správu daní „žijícího“, zůstavitele, a to na účet spravované pozůstalosti. Nejsou tedy splněny podmínky § 30 daňového řádu a OSP proto nemají povinnost (vlastně ani možnost) si zvolit společného zmocněnce. To však samozřejmě nebrání tomu, aby si OSP sama za sebe zvolila zmocněnce (přičemž ani není vyloučeno, aby si více OSP – každá sama za sebe – zvolila téhož zmocněnce).

[Adresát a příjemce rozhodnutí] Na rozhodnutích a dalších písemnostech správce daně bude jako daňový subjekt (tj. příjemce rozhodnutí) nadále uváděn zůstavitel. Adresátem rozhodnutí bude však OSP.⁸ Je-li OSP více, správce daně může jako adresáta rozhodnutí označit kteroukoliv z OSP.

[Více daňových tvrzení za stejné zdaňovací období podaná různými OSP] V případě, že dojde k podání daňového tvrzení za zůstavitele za stejné zdaňovací období od vícero OSP, správce daně postupuje stejně, jako kdyby tato podání činil zůstavitel. Považuje tedy druhé a další daňové tvrzení za opravné (viz § 138 daňového řádu), popř. za dodatečné daňové tvrzení (pokud OSP podání učinila již po uplynutí lhůty k podání daňového tvrzení).

I. 3. F. Povinnost OSP podávat řádná a dodatečná daňová tvrzení

[Případy, kdy je OSP povinna podávat daňová přiznání] OSP je povinna podávat níže uvedená daňová přiznání v případech, kdy za konkrétní zdaňovací období/část zdaňovacího období vznikla zůstaviteli daňová povinnost, se kterou se pojí povinnost podat daňové tvrzení dle daňových zákonů.

[§ 136 odst. 5 daňového řádu] Nevznikla-li zůstaviteli ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani, ke které je registrován, sdělí tuto skutečnost OSP správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, přičemž postačuje neformální způsob.

[Výčet daňových tvrzení, která je OSP povinna podat] OSP má povinnost podat:

- a) **řádné daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem smrti zůstavitele** - a to do 3 měsíců od smrti, nestanoví-li zvláštní daňový zákon jinak (viz § 239b odst. 4 daňového řádu). Tuto lhůtu nelze prodloužit (viz § 239b odst. 4 daňového řádu za středníkem).

Příklad č. 1

Daňový subjekt A. B. (zůstavitel), poplatník daně z příjmů fyzických osob, zemřel dne 6. 1. 2014.

OSP je povinna podat v souladu s § 239b odst. 4 daňového řádu řádné daňové tvrzení nejpozději dne 7. 4. 2014, a to za část zdaňovacího období od 1. 1. 2014 do 5. 1. 2014.

Příklad č. 2

Daňový subjekt C. D. (zůstavitel), poplatník daně z příjmů fyzických osob, zemře dne 10. 12. 2014.

OSP je povinna podat v souladu s § 239b odst. 4 daňového řádu řádné daňové tvrzení nejpozději dne 11. 3. 2015, a to za část zdaňovacího období od 1. 1. 2014 do 9. 12. 2014.

- b) **řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, které nebylo dosud podáno za předcházející zdaňovací období (tj. zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, v němž došlo k smrti zůstavitele), v případě, kdy původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula** - a to do 3 měsíců od smrti, nestanoví-li zvláštní daňový zákon jinak (viz § 245 daňového řádu ve spojení s § 239b odst. 4 daňového řádu). Obdobně se postupuje v případě řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení u daní vyměřovaných na zdaňovací období, jakož i u daní jednorázových, pokud nebylo dosud podáno (viz § 245 daňového řádu ve spojení s § 239b odst. 4 daňového řádu). Tuto lhůtu nelze prodloužit (viz § 239b odst. 4 daňového řádu za středníkem).

⁸ Blíže k rozhodnutí o stanovení daně – viz bod I. 8. Metodického pokynu - LHŮTA PRO STANOVENÍ DANĚ A ROZHODNUTÍ O STANOVENÍ DANĚ TÝKAJÍCÍ SE DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE

Příklad č. 3

Daňový subjekt A. B. (zůstavitel), poplatník daně z příjmů fyzických osob, zemřel dne 6. 1. 2014.

OSP je povinna podat v souladu s § 245 daňového řádu řádné daňové tvrzení nejpozději dne 7. 4. 2014, a to za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013.

Pozn.: Ustanovení § 245 daňového řádu ve spojení s § 239b odst. 4 daňového řádu se však aplikuje pouze v případě, že původní lhůta pro podání daňového tvrzení dosud neuplynula.

V případě, že daňové tvrzení zůstavitel (popřípadě jeho zástupce) podal před smrtí, ke sjednocení lhůty dle § 245 daňového řádu nedochází a uplatní se původní lhůty pro podání daňového tvrzení dle § 136 daňového řádu.

- c) řádné i dodatečné daňové tvrzení za zbývajících část zdaňovacího období od smrti zůstavitele a za celé zdaňovací období (resp. všechna zdaňovací období) předcházející zdaňovacímu období, ve kterém skončí řízení o pozůstalosti** – ve standardních lhůtách stanovených daňovým řádem nebo zvláštními daňovými zákony (srov. § 20 odst. 3 daňového řádu). Tuto lhůtu lze prodloužit (srov. § 36 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 36 odst. 4 daňového řádu).

Příklad č. 4

Daňový subjekt A. B. (zůstavitel), poplatník daně z příjmů fyzických osob, zemřel dne 6. 1. 2014. V roce 2015 ještě nebylo řízení o pozůstalosti skončeno.

OSP je povinna podat v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu a § 136 daňového řádu řádné daňové tvrzení nejpozději dne 1. 4. 2015, a to za část zdaňovacího období od 6. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a všechna další daňová přiznání⁹ v řádných lhůtách za celé zdaňovací období (resp. za všechna zdaňovací období) předcházející zdaňovacímu období, ve kterém skončí řízení o pozůstalosti.

Příklad č. 5

Daňový subjekt C. D. (zůstavitel), poplatník daně z příjmů fyzických osob, zemřel dne 10. 12. 2014.

OSP je povinna podat v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu a § 136 daňového řádu řádné daňové tvrzení nejpozději dne 1. 4. 2015, a to za část zdaňovacího období od 10. 12. 2014 do 31. 12. 2014.

Ovšem pokud by např. zůstavitel dosud nepodal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, OSP by byla povinna podat toto daňové přiznání již v den smrti zůstavitele, resp. již v tento den k tomu může být správcem daně vyzvána.¹⁰

OSP je dále povinna podat v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu a § 136 daňového řádu řádné daňové tvrzení nejpozději dne 1. 4. 2016, a to za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 atd.

V návaznosti na skončení řízení o pozůstalosti:

- d) řádné daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula do dne**

⁹ Řádné daňové přiznání podávané v řádné lhůtě do 1. 4. 2015 bude obsahovat pouze daňovou povinnost za období od 6. 1. 2014 do 31. 12. 2014, neboť daňové přiznání za období od 1. 1. 2014 do 5. 1. 2014 již bylo (mělo být) OSP podáno podle písm. a) výše.

¹⁰ Právní úprava sjednocení lhůt dle § 245 daňového řádu se zde neuplatní, neboť lhůta pro podání daňového přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2013 uplynula ještě za života zůstavitele (dne 1. 4. 2014) - srov. § 245 věty první in fine daňového řádu - tj. „v případě, kdy původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula“.

předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti - do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti (viz § 239b odst. 5 daňového řádu). Tuto lhůtu lze prodloužit (srov. § 36 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 36 odst. 4 daňového řádu).

Obecně platí pravidlo stanovené v § 239a odst. 3 daňového řádu, že na OSP se aplikuje ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu jenom do skončení řízení o pozůstalosti. Ustanovení § 239b odst. 5 daňového řádu je speciálním pravidlem vůči tomuto obecnému pravidlu.

Příklad č. 6

Daňový subjekt A. B. (zůstavitel), poplatník daně z příjmů fyzických osob, zemřel dne 6. 1. 2014. Dne 3. 2. 2016 nabylo rozhodnutí o dědictví právní moci.

OSP je povinna podat v souladu s § 239b odst. 5 daňového řádu řádné daňové tvrzení nejpozději dne 4. 3. 2016, a to za část zdaňovacího období od 1. 1. 2016 do 2. 2. 2016.

Příklad č. 7

Daňový subjekt C. D. (zůstavitel), poplatník daně z příjmů fyzických osob, zemřel dne 10. 12. 2014. Dne 14. 10. 2016 nabylo rozhodnutí o dědictví právní moci.

OSP je povinna podat v souladu s § 239b odst. 5 daňového řádu řádné daňové tvrzení nejpozději dne 14. 11. 2016 (poslední den lhůty připadá na neděli 13. 11. 2016, proto v souladu s § 33 odst. 4 daňového řádu lhůta skončí nejbližší následující pracovní den, tj. v pondělí 14. 11. 2016), a to za část zdaňovacího období od 1. 1. 2016 do 13. 10. 2016.

- e) řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, které nebylo dosud podáno za předcházející zdaňovací období, v případě, kdy původní lhůta pro jeho podání dosud neuplynula** - do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti (viz § 245 daňového řádu ve spojení s § 239b odst. 5 daňového řádu). Obdobně se postupuje v případě řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení u daní vyměřovaných na zdaňovací období, jakož i u daní jednorázových, pokud nebylo dosud podáno (viz § 245 daňového řádu ve spojení s § 239b odst. 5 daňového řádu). Tuto lhůtu lze prodloužit (srov. § 36 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 36 odst. 4 daňového řádu).

Obecně platí pravidlo stanovené v § 239a odst. 3 daňového řádu, že na OSP se aplikuje ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu jenom do skončení řízení o pozůstalosti. Ustanovení § 239b odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 245 daňového řádu je speciálním pravidlem vůči tomuto obecnému pravidlu.

Příklad č. 8

Daňový subjekt A. B. (zůstavitel), poplatník daně z příjmů fyzických osob, zemřel dne 6. 1. 2014. Dne 3. 2. 2016 nabylo rozhodnutí o dědictví právní moci.

OSP je povinna podat v souladu s § 245 daňového řádu řádné daňové tvrzení nejpozději dne 4. 3. 2016, a to za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015.

Pozn.: Ustanovení § 245 daňového řádu ve spojení s § 239b odst. 5 daňového řádu se však aplikuje pouze v případě, že původní lhůta pro podání daňového tvrzení dosud neuplynula. Rovněž v případě, že daňové tvrzení podala OSP ještě před skončením řízení o pozůstalosti, ke sjednocení lhůty dle § 245 daňového řádu nedochází a uplatní se původní lhůty pro podání daňového tvrzení dle § 136 daňového řádu.

[Tabulky k Příkladům č. 1-8] Pro lepší přehlednost k výše uvedeným příkladům slouží následující tabulky:

Daňový subjekt A. B., poplatník daně z příjmů fyzických osob

Smrt: 6. 1. 2014

Právní moc rozhodnutí o dědictví = skončení řízení o pozůstalosti: 3. 2. 2016

<i>Podrobnější popis uveden u příkladu číslo:</i>	Zdaňovací období/část zdaňovacího období	DAP dosud podáno/DAP dosud nepodáno (viz § 245 DŘ)	Poslední den lhůty pro podání řádného DAP	Příslušné ustanovení v DŘ
<i>Příklad č. 3</i>	1. 1. 2013 – 31. 12. 2013	DAP podáno do smrti, tj. do 6. 1. 2014,	1. 4. 2014 / 1. 7. 2014 (do 3/6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období)	§ 136 DŘ
<i>Příklad č. 3</i>	1. 1. 2013 – 31. 12. 2013	DAP do smrti, tj. do 6. 1. 2014, nepodáno	7. 4. 2014 (do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele)	§ 245 DŘ a § 239b odst. 4 DŘ
<i>Příklad č. 1</i>	1. 1. 2014 – 5. 1. 2014	x	7. 4. 2014 (do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele)	§ 239b odst. 4 DŘ
<i>Příklad č. 4</i>	6. 1. 2014 – 31. 12. 2014	x	1. 4. 2015 / 1. 7. 2015 (do 3/6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období)	§ 136 DŘ
<i>Příklad č. 8</i>	1. 1. 2015 – 31. 12. 2015	DAP podáno do skončení řízení o pozůstalosti, tj. do 3. 2. 2016	1. 4. 2016 / 1. 7. 2016 (do 3/6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období)	§ 136 DŘ
<i>Příklad č. 8</i>	1. 1. 2015 – 31. 12. 2015	DAP do skončení řízení o pozůstalosti, tj. do 3. 2. 2016, nepodáno	4. 3. 2016 (do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti)	§ 245 DŘ a § 239b odst. 5 DŘ
<i>Příklad č. 6</i>	1. 1. 2016 – 2. 2. 2016	x	4. 3. 2016 (do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti)	§ 239b odst. 5 DŘ

Daňový subjekt C. D., poplatník daně z příjmů fyzických osob**Smrt: 10. 12. 2014****Právní moc rozhodnutí o dědictví = skončení řízení o pozůstalosti: 14. 10. 2016**

<i>Podrobnější popis uveden u příkladu číslo:</i>	Zdaňovací období/část zdaňovacího období	Poslední den lhůty pro podání řádného DAP	Příslušné ustanovení v DŘ
<i>Příklad č. 2</i>	1. 1. 2014 – 9. 12. 2014	11. 3. 2015 (do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele)	§ 239b odst. 4 DŘ
<i>Příklad č. 5</i>	10. 12. 2014 – 31. 12. 2014	1. 4. 2015 (do 3/6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období)	§ 136 DŘ
<i>Příklad č. 5</i>	1. 1. 2015 – 31. 12. 2015	1. 4. 2016 / 1. 7. 2016 (do 3/6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období)	§ 136 DŘ

Příklad č. 7	1. 1. 2016 – 13. 10. 2016	14. 11. 2016 (do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti)	§ 239b odst. 5 DŘ
--------------	---------------------------	--------------------------------------------------------------------------	-------------------

[Více OSP] V souladu s ust. § 239b odst. 2 daňového řádu je-li OSP více, povinnost podat daňové tvrzení (a taktéž toto daňové tvrzení podepsat) může splnit kterákoliv z OSP.

I. 3. G. Postup v případě nesplnění povinnosti OSP podat daňové tvrzení

[Příjemce a adresát výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu] V případě nesplnění povinnosti podat daňová tvrzení před skončením řízení o pozůstalosti je:

- Příjemcem výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu **zůstavitel**.
- Adresátem výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu **OSP/je-li OSP více - kterákoliv z OSP¹¹**.

K pokutě za opožděné tvrzení daně viz bod I. 7. Metodického pokynu – POKUTA ZA OPOŽDĚNÉ TVRZENÍ DANĚ.

[Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO] Pro přehlednost k postupu v případě nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení týkající se řízení o pozůstalosti slouží Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO, která je přílohou č. 7 tohoto Metodického pokynu.

I. 3. H. Doručování OSP a datová schránka zůstavitele

[Znepřístupněná datová schránka zůstavitele] Po smrti zůstavitele žádná osoba nemá právo podávat podání prostřednictvím datové schránky zůstavitele. Datová schránka zůstavitele bude totiž znepřístupněna, a to i zpětně ke dni smrti osoby (viz § 11 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů).

[Opakované doručování] Z těchto důvodů je nutno hned poté, co se správce daně dozví o tom, že daňový subjekt zemřel, přestat doručovat písemnosti zůstaviteli (ať už do datové schránky nebo jiným způsobem – viz § 39 a násl. daňového řádu). V případě, že správce daně zjistí, že v mezidobí, než se dozvěděl, že daňový subjekt zemřel, odeslal nějakou písemnost zůstaviteli, je nutno zopakovat tento úkon znovu, tedy doručit tuto písemnost OSP. Jak již bylo výše řečeno,¹² na rozhodnutích a dalších písemnostech bude jako daňový subjekt nadále uváděn zůstavitel. Adresátem písemnosti bude však OSP. Je-li OSP více, správce daně může jako adresáta rozhodnutí označit kteroukoliv z OSP.

[Úkon provedený z datové schránky zůstavitele po smrti zůstavitele nelze považovat za podání] Pokud kdokoli učiní po smrti zůstavitele prostřednictvím datové schránky zůstavitele úkon vůči správci daně, nelze tento úkon považovat za podání a správce daně se tímto úkonem nebude zabývat.

I. 3. I. Zástupce OSP

[Možnost OSP zvolit si zástupce] OSP si může, stejně jako daňový subjekt, zvolit zmocněnce (srov. § 27 - 29 daňového řádu).

[Kód zástupce OSP v Podpisové doložce] Jak již bylo výše řečeno, ode dne 1. 1. 2015

¹¹ popř. zástupce OSP, popř. zástupce zůstavitele

¹² Viz bod I. 3. E. Metodického pokynu – Více OSP – společně a nerozdílně

byla změněna Podpisová doložka k tiskopisům, a to tak, že kódy podepisující osoby byly doplněny mimo jiné i o položku zástupce OSP (Kód 5b). Podpisová doložka k tiskopisům je přílohou č. 8 Metodického pokynu.

I. 4. LIKVIDAČNÍ SPRÁVCE V POSTAVENÍ OSP

[Nařízení likvidace soudem] Likvidaci pozůstalosti nařizuje soud podle § 195 ZŘS na návrh dědice, kterému svědčí výhrada soupisu, státu nebo věřitele, který prokázal svou pohledávku a tato patří do pasiv pozůstalosti (srov. § 238 ZŘS). Nařízení likvidace pozůstalosti se běhu daňového řízení nedotkne (viz § 198 odst. 2 písm. c) ZŘS).

I. 4. A. Likvidační správce v postavení OSP a možnost likvidačního správce nechat se zastoupit pro jednotlivé úkony při likvidaci pozůstalosti

[Účastník daňového řízení] Likvidační správce se v den vyvěšení usnesení o nařízení likvidace pozůstalosti stává účastníkem daňového řízení na místě zůstavitele nebo OSP (viz § 229 odst. 1 ZŘS), pokud byl jmenován později, pak je to dnem jeho jmenování.

[V postavení OSP] Likvidační správce vystupuje v postavení OSP jako účastník daňového řízení (viz § 206 odst. 1 písm. c) ZŘS).

[Možnost zvolit si zmocněnce] Ustanovení § 207 odst. 2 ZŘS stanoví, že „*Likvidační správce může pověřit svého zaměstnance, aby jeho jménem a na jeho odpovědnost prováděl při likvidaci pozůstalosti jednotlivé, přípravné nebo dílčí úkony.*“

Ustanovení § 207 odst. 3 ZŘS stanoví, že „*Jiná osoba než zaměstnanec může jednotlivé úkony při likvidaci pozůstalosti provést jménem likvidačního správce a na jeho odpovědnost jen na základě písemné plné moci, která ji k tomu výslovně opravňuje.*“

Z toho tedy vyplývá, že i likvidační správce si může zvolit zmocněnce (srov. § 27 - 29 daňového řádu), to však pouze v souladu s § 207 odst. 3 ZŘS.

[Podpisová doložka a kód likvidačního správce v Podpisové doložce] Jak již bylo výše řečeno, ode dne 1. 1. 2015 byla změněna Podpisová doložka k tiskopisům, a to tak, že kódy podepisující osoby byly doplněny mimo jiné i o položku OSP (kód 5a) a položku zástupce OSP (kód 5b). Pokud bude jednat likvidační správce v postavení OSP, vyplní kód 5a. Pokud bude mít likvidační správce zástupce, vyplní tento zástupce v podpisové doložce kód 5b, tj. zástupce OSP. Podpisová doložka k tiskopisům je přílohou č. 8 Metodického pokynu.

I. 4. B. Likvidační správce – vlastním jménem na účet pozůstalosti

[§ 206 odst. 2 ZŘS] Likvidační správce jedná při výkonu funkce svým jménem na účet pozůstalosti. Označuje se způsobem, z něhož musí být zřejmé, že jedná jako likvidační správce a kterého zůstavitele se týká jím spravovaná likvidační podstata.

[Usnesení o jmenování likvidačního správce] U likvidačního správce se Jednorázové oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti nepoužije, a to z toho důvodu, že likvidační správce je určen soudem (viz § 203 odst. 1 ZŘS). Likvidační správce se správci daně prokazuje usnesením soudu o svém jmenování (viz § 197 ZŘS). Správce daně, resp. pracovník registračního oddělení tak při jeho zavedení do ADISu bude mít k dispozici přímo právní titul, na základě kterého se likvidační správce dostal do svého postavení. Pokud tedy likvidační správce předloží správci daně usnesení podle § 197 ZŘS, není nutno, aby se správce daně obracel na Notáře z důvodu potvrzení této informace, tj. nemusí postupovat podle bodu I. 3. B. Metodického pokynu - Komunikace s OSP a

způsoby, jak se správce daně může dozvědět informace týkající se řízení o pozůstalosti (výzva dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu).

I. 4. C. Případy, kdy práva a povinnosti likvidačního správce vykonává notář

[Notář nemůže mít postavení OSP] Pokud soud v usnesení o nařízení likvidace pozůstalosti neustanoví likvidačního správce, pak vzhledem k § 100 odst. 4¹³ a 200 ZŘS¹⁴ není pro účely správy daní žádná osoba OSP a neexistuje ani jiná osoba, která by měla plnit její práva a povinnosti. Obecně totiž platí, že OSP ve smyslu daňového řádu je ten, kdo vykonává správu pozůstalosti podle soukromoprávní úpravy v daném čase a v dané věci. V předmětném případě obecně spravuje pozůstalost notář, avšak jeho působnost je v § 100 odst. 4 ZŘS omezena tím, že mimo jiné nevystupuje „v jiném řízení, jehož předmětem jsou majetek nebo pasiva likvidační podstaty“. Jinými slovy, v souvislosti s tímto řízením notář pozůstalost nespravuje, a tedy ani nemůže být OSP podle daňového řádu. Osoby, které pozůstalost spravovaly do pravomocného nařízení likvidace pozůstalosti, jsou pak z její správy vyloučeny § 200 ZŘS.

[Podnět správce daně, aby soud jmenoval likvidačního správce] V praxi by však předmětná situace neměla činit obtíže, neboť z důvodové zprávy k § 197 ZŘS¹⁵ plyne, že je-li se zůstavitelem vedeno daňové řízení, soud jmenuje likvidačního správce vždy současně s nařízením likvidace dědictví. To znamená, že ve chvíli, kdy správce daně zjistí, že je nutno v rámci likvidace pozůstalosti splnit nějakou povinnost dle zákona (např. podat daňové tvrzení), Generální finanční ředitelství doporučuje, v případě, že likvidaci pozůstalosti provádí notář, protože likvidační správce dosud nebyl jmenován, aby dal správce daně podnět, aby soud podle § 197 ZŘS¹⁶ likvidačního správce jmenoval, protože to vyžaduje potřeba správy majetku patřícího do likvidační podstaty (potřeba vyjasnění aktiv a pasiv likvidační podstaty).

I. 4. D. Povinnost likvidačního správce podávat řádná a dodatečná daňová tvrzení a zpráva o zpeněžování

¹³ Ustanovení § 100 odst. 4 ZŘS stanoví, že „Nebyl-li jmenován likvidační správce, vykonává notář v řízení o likvidaci pozůstalosti kromě úkonů soudu prvního stupně podle odstavce 1 také práva a povinnosti likvidačního správce; to však neplatí, kdyby měl vystupovat na místě zůstavitele nebo osob, které dosud spravovaly pozůstalost, jako účastník občanského soudního řízení nebo jiného řízení, jehož předmětem jsou majetek nebo pasiva likvidační podstaty.“

¹⁴ Ustanovení § 200 ZŘS stanoví, že „Dnem právní moci usnesení o nařízení likvidace pozůstalosti zanikají a) dědická práva zůstavitelových dědiců nebo právo státu na připadnutí dědictví z důvodu, že nedědí žádný dědic ani podle dědické smlouvy nebo závěti, ani podle zákonné dědické posloupnosti a že se na stát hledí, jako by byl zákonný dědic; tím není dotčeno právo na vydání likvidačního přebytku, b) odkazy zřízené zůstavitelem, c) práva na povinný díl, d) práva některých osob na zaopatření a další práva, která vznikla po smrti zůstavitele, o nichž zákon stanoví, že je uspokojují dědici zůstavitele nebo že se uspokojují z pozůstalosti, e) odloučení pozůstalosti, f) zůstavitelovy příkazy, pověření, plné moci včetně prokury a další jeho jednostranná právní jednání, která by jinak měla trvat i po jeho smrti, g) funkce vykonavatele závěti a správce pozůstalosti, h) pasiva pozůstalosti, o nichž to stanoví tento zákon.“

¹⁵ Text důvodové zprávy k § 192 až 199 (bod 2.3.4.1 Nařízení likvidace pozůstalosti): „V usnesení o nařízení likvidace soud zpravidla jmenuje likvidačního správce. Dospěje-li však k závěru, že okolnosti případu (zatím) nevyžadují, aby byl likvidační správce jmenován, plní jeho práva a povinnosti notář, který byl pověřen provedením úkonů jako soudní komisař, a to s výjimkou případu, kdy by měl vystupovat jako účastník občanského soudního řízení nebo jiného řízení, jehož předmětem jsou majetek nebo pasiva likvidační podstaty, jenž vyžaduje, aby byl likvidační správce vždy ustanoven.“

¹⁶ Ustanovení § 197 ZŘS stanoví, že „Soud jmenuje likvidačního správce, jakmile se v řízení o likvidaci pozůstalosti ukáže, že to vyžaduje potřeba správy nebo zpeněžování majetku patřícího do likvidační podstaty anebo spory o pasiva likvidační podstaty. V případě, že nebyl jmenován v usnesení o nařízení likvidace, soud jmenuje likvidačního správce samostatným usnesením.“

[Při zprávě o zpeněžování] Podle § 239c daňového řádu je likvidační správce povinen podat řádné daňové tvrzení do 15 dnů ode dne předložení řádné zprávy (§ 271 ZŘS) o zpeněžování majetku likvidační podstaty nebo jeho části soudu (dále jen „**zpráva o zpeněžování**“), a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem předložení zprávy o zpeněžování, a přiznanou daň zahrnout do zprávy o zpeněžování. Likvidační správce je tedy do zprávy o zpeněžování povinen sám zahrnovat daně, k jejichž vyměření došlo za část zdaňovacího období do dne předložení zprávy o zpeněžování. Vzhledem k tomu, že zpráv o zpeněžování může být v průběhu likvidace více, váže se povinnost podat daňová tvrzení ke každé předložené zprávě o zpeněžování.

[V souladu s § 245 daňového řádu] Dále bude likvidační správce do zprávy o zpeněžování sám zahrnovat i daně vyměřené podle § 245 daňového řádu, tj. daně vyměřené nebo doměřené na základě řádných daňových tvrzení nebo dodatečných daňových tvrzení, která nebyla dosud podána za předcházející zdaňovací období, v případě, kdy původní lhůta pro jejich podání dosud neuplynula. Obdobně se postupuje v případě řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení u daní vyměřovaných na zdaňovací období, jakož i u daní jednorázových, pokud nebylo dosud podáno.

[Ostatní daňová tvrzení] Likvidační správce podává v průběhu likvidace pozůstalosti ostatní daňová tvrzení za zůstavitele v zákonných lhůtách (§ 135 až 137; § 141 až 144 a § 239b odst. 4 a 5¹⁷ daňového řádu), a to i za ta zdaňovací období před smrtí zůstavitele (pokud ten v zákonné lhůtě nesplnil svou povinnost tvrzení) a za zdaňovací období, za která daňová tvrzení nepodala předcházející OSP (tj. dědic/dědicové, správce pozůstalosti, vykonavatel závěti, předchozí likvidační správce atd.).

I. 5. ZÁSTUPCE ZŮSTAVITELE

[Pro účely správy daní nedochází k zániku zastoupení dle § 448 OZ] V případě existence zastoupení zůstavitele pro účely správy daní je nutno právní fikci prodloužení života aplikovat i ve vztahu k obecnému pravidlu § 448 odst. 1 OZ, které mj. předpokládá, že smrtí zmocnitele zaniká i zmocnění.

Vzhledem k tomu, že pro účely správy daní zůstavitel po své „civilní“ smrti daňově pořád žije, nemohlo totiž bez dalšího zaniknout zmocnění k zastupování.

[Možnost aktivního ukončení zastoupení OSP] OSP má však v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu stejné právo toto zastoupení ukončit, jako měl zůstavitel.

[Aplikace § 41 daňového řádu – po celou dobu zastupování] Po dobu trvání zmocnění k zastupování jsou uplatňována standardní pravidla o doručování zástupci dle § 41 daňového řádu.

I. 6. REGISTROVANÝ DAŇOVÝ SUBJEKT (TJ. ZŮSTAVITEL)

[Zrušení registrace zůstavitele] Jelikož má OSP v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu stejná práva a povinnosti jako zůstavitel, má OSP stejná práva a povinnosti i v registračním řízení.

V případě, že OSP nepožádá o zrušení registrace zůstavitele a správcem daně tedy do skončení řízení o pozůstalosti nebude zrušena, je OSP za zůstavitele povinna plnit

¹⁷ Likvidační správce, ač není OSP, vystupuje podle § 206 odst. 1 písm. c) ZŘS na místě zůstavitele nebo osob, které dosud spravovaly pozůstalost, jako účastník občanského soudního nebo jiného řízení, jehož předmětem jsou majetek nebo pasiva likvidační podstaty. Je tak povinen od svého jmenování soudem plnit rovněž daňovou povinnost zůstavitele namísto osoby, která pozůstalost doposud spravovala, tj. je povinen plnit i povinnosti podle § 239b odst. 4 a 5 daňového řádu.

povinnosti vyplývající zůstaviteli z toho, že je registrován (např. § 136 odst. 5 daňového řádu).

Za situace, že OSP požádá o zrušení registrace zůstavitele (myšleno ještě před skončením řízení o pozůstalosti), správce daně o této žádosti rozhodne stejně, jako by o zrušení registrace požádal daňový subjekt.

[Zrušení registrace z moci úřední] V případě smrti daňového subjektu se však registrace daňového subjektu zrušuje z moci úřední nejpozději k objektivně danému datu, tedy ke dni přechodu daňové povinnosti (posledním dnem registrace je tedy den předcházející dni skončení řízení o pozůstalosti). V takovém případě se zrušení registrace provede pouze formou elektronického úředního záznamu v RDS.

[Doklad o zrušení registrace] Za situace, že dědic potvrzený soudem požádá správce daně o doklad o zrušení registrace zůstavitele, vydá správce daně potvrzení o skutečnostech obsažených ve spisu podle § 67 odst. 3 daňového řádu.

I. 7. POKUTA ZA OPOŽDĚNÉ TVRZENÍ DANĚ

[Aplikace § 250 daňového řádu] V souladu s ust. § 20 odst. 3 a § 239b odst. 1 daňového řádu se v případě nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení OSP aplikuje ustanovení § 250 daňového řádu.

[Předpis na ODÚ zůstavitele] Pokuta za opožděné tvrzení daně v tomto případě jde v souladu s § 239b odst. 1 daňového řádu na vrub pozůstalosti a předepíše se na ODÚ zůstavitele.

[Likvidační správce v postavení OSP] Stejně tak se aplikuje ustanovení § 250 daňového řádu v případě, že v postavení OSP je likvidační správce.

[Příjemce a adresát platebního výměru týkající se pokuty za opožděné tvrzení daně] Příjemcem platebního výměru týkající se pokuty za opožděné tvrzení daně je **zůstavitel**. Adresátem platebního výměru týkající se pokuty za opožděné tvrzení daně je **OSP/je-li OSP více - kterákoliv z OSP**.

[Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO] Pro přehlednost k postupu v případě nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení týkající se řízení o pozůstalosti slouží *Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO*, která je přílohou č. 7 Metodického pokynu.

I. 8. LHŮTA PRO STANOVENÍ DANĚ A ROZHODNUTÍ O STANOVENÍ DANĚ TÝKAJÍCÍ SE DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE

[Běh lhůty] Lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu se v době od smrti zůstavitele do skončení řízení o pozůstalosti nestaví, tedy nadále běží, pokud nenastane jiná skutečnost, která by ji stavěla. To v praxi mimo jiné znamená, že správce daně i v průběhu řízení o pozůstalosti průběžně stanovuje daň týkající se daňové povinnosti zůstavitele rozhodnutím.

[Příjemce a adresát rozhodnutí] Na rozhodnutích a dalších písemnostech vydaných správcem daně bude jako daňový subjekt, tj. příjemce rozhodnutí, nadále uváděn zůstavitel.

V případě, že se rozhodnutí o stanovení daně bude oznamovat,¹⁸ adresátem rozhodnutí bude v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu OSP. Je-li OSP více, správce daně může jako adresáta rozhodnutí označit kteroukoliv z OSP.¹⁹

[Variabilní symbol v platebním výměru] Jako variabilní symbol bude v platebním výměru uvedeno rodné číslo, popř. kmenová část DIČ zůstavitele (je-li zůstavitel registrován).

[Povinnost správce daně před vydáním rozhodnutí o stanovení daně] Pokud se správce daně nedozví včas okamžik rozhodnutí soudu o dědictví, resp. o nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví, vystavuje se správce daně riziku vydání nicotného rozhodnutí. Z tohoto důvodu správce daně musí vždy před vydáním rozhodnutí o stanovení daně zkontrolovat u Notáře, zda už rozhodnutí soudu o dědictví bylo vydáno a nabylo právní moci.

I. 9. POVINNOST DAŇ ZAPLATIT A LHŮTA PRO PLACENÍ DANĚ

[Úrok z prodlení v průběhu řízení o pozůstalosti] V souladu s právní fikcí „prodloužení života“ zůstavitele povinnost zaplatit daň za zůstavitele trvá i v průběhu řízení o pozůstalosti. Povinnost platit daň sice trvá, ale pokud tak OSP neplní, neplyne ji v průběhu řízení o pozůstalosti úrok z prodlení u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele.²⁰

[Doba, po kterou neběží lhůta pro placení daně] Lhůta pro placení daně v souladu s § 239a odst. 5 daňového řádu neběží po dobu ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti, a to

- pro pohledávky vůči zůstaviteli, které vznikly před smrtí zůstavitele,
- pro pohledávky vzniklé v důsledku daňových povinností zůstavitele ode dne smrti do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

[Při platbě daně variabilní symbol zůstavitele] OSP musí při platbě týkající se daňové povinnosti zůstavitele uvádět variabilní symbol zůstavitele (tj. rodné číslo, popř. kmenová část DIČ zůstavitele). Toto upozornění je rovněž uvedeno i v Jednorázovém oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti (viz příloha č. 8 Metodického pokynu).

[Negativní výčet] Jak již bylo výše uvedeno, tento Metodický pokyn se nedotýká speciálních ustanovení ve zvláštních daňových předpisech a specifik jednotlivých daní (tedy ani např. speciálního ustanovení § 38h a § 38d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů).

I. 10. VRACENÍ PŘEPLATKU

[§ 34 daňového řádu] Ustanovení § 34 daňového řádu stanoví, že „*Pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.*“

[Lze/nelze aplikovat § 34 daňového řádu] Při vracení přeplatku před skončením řízení o pozůstalosti je třeba rozlišit dvě situace:

¹⁸ Srov. § 140 odst. 1 daňového řádu a § 144 odst. 1 daňového řádu

¹⁹ Srov. bod I. 3. E. Metodického pokynu – Více OSP – společně a nerozdílně

²⁰ K tomu blíže bod I. 12. Metodického pokynu – ÚROK Z PRODLENÍ

- 1) Vrácení přeplatku, kdy lze aplikovat stavění lhůty dle § 34 daňového řádu, tedy kde lhůta na vrácení přeplatku je navázaná na podání osoby zúčastněné na správě daní - typicky **vrácení přeplatku na žádost** OSP.
- 2) Vrácení přeplatku, kdy nelze aplikovat stavění lhůty dle § 34 daňového řádu, tedy kde lhůta na vrácení přeplatku není navázaná na podání osoby zúčastněné na správě daní - typicky **vrácení přeplatku ze zákona**.²¹

[Příloha č. 9 Metodického pokynu] Pro lepší přehlednost je v příloze č. 9 Metodického pokynu graficky znázorněný postup při vrácení přeplatku před skončením řízení o pozůstalosti.

I. 10. A. Vrácení přeplatku na žádost

[Situace, které mohou v praxi nastat] V praxi může nastat několik různých situací ohledně vrácení vratitelného přeplatku na žádost před skončením řízení o pozůstalosti:

1. Notář reagoval na Výzvu Notáři v návaznosti na smrt DS - § 34 daňového řádu se neaplikuje

[Výzva Notáři v návaznosti na smrt DS] Jak již bylo uvedeno výše, neprodleně poté, co se správce daně dozví o smrti daňového subjektu, je povinen zaslat Notáři výzvu dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, tj. výzvu k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní, mimo jiné i ke sdělení, kdo spravuje pozůstalost v souladu s § 1677 OZ.²²

V tomto případě, tj. při vydání Výzvy v návaznosti na smrt DS, se ust. § 34 daňového řádu neaplikuje, jelikož tato výzva není vydávána v návaznosti na podání osoby zúčastněné na správě daní, nýbrž v návaznosti na smrt DS.

Pokud se na správce daně obrátí osoba, která tvrdí, že je OSP, a žádá o vrácení přeplatku, správce daně postupuje podle toho, zda osoba žádající o přeplatek je dle sdělení Notáře v reakci na Výzvu v návaznosti na smrt DS (dále jen „**Sdělení Notáře v návaznosti na smrt DS**“), OSP nebo nikoliv, a to následovně:

1a) Notář odpověděl, že osoba žádající o přeplatek je OSP

Správce daně obdržel Sdělení Notáře v návaznosti na smrt DS, ve kterém Notář uvedl jako jednu z osob, které spravují pozůstalost i osobu, která nyní žádá o vrácení přeplatku.

→ Správce daně v tomto případě přistupuje k OSP jako k daňovému subjektu (viz § 155 daňového řádu). Správce daně tedy vrátí přeplatek v souladu s § 154 a násl. daňového řádu, a to včetně respektování metodického stanoviska ve věci vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 3 DŘ týkající se registrovaných daňových subjektů č. j. 73793/15/7100-40126-500852, ze dne 16. 11. 2015 (Pozn.: Registraci dle metodického stanoviska č. j. 73793/15/7100-40126-500852 správce daně zkoumá u daňového subjektu, tj. zůstavitele, nikoliv u OSP.).

1b) Notář odpověděl, že osoba žádající o přeplatek není OSP

Správce daně již obdržel Sdělení Notáře v návaznosti na smrt DS. Dle Sdělení Notáře v návaznosti na smrt DS však není osoba žádající o přeplatek uvedena mezi osobami, které pozůstalost spravují.

²¹ Srov. § 105 odst. 1 první věty ZDPH, které stanoví, že „Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.“

²² Výzva Notáři v návaznosti na smrt DS je přílohou č. 1a a 1b Metodického pokynu

Správce daně vyzve osobu žádající o přeplatek dle § 74 daňového řádu k odstranění vad podání spočívajících v tom, že není doloženo její oprávnění jednat za osobu spravující pozůstalost, s upozorněním, že vadu lze odstranit doložením tohoto oprávnění, resp. předložením plné moci.

→ Budou-li vady podání odstraněny řádně a včas (viz § 74 odst. 3 daňového řádu), správce daně vrátí přeplatek v souladu s § 154 a násl. daňového řádu, a to včetně respektování metodického stanoviska ve věci vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 3 DŘ týkající se registrovaných daňových subjektů č. j. 73793/15/7100-40126-500852, ze dne 16. 11. 2015 (Pozn.: Registraci dle metodického stanoviska č. j. 73793/15/7100-40126-500852 správce daně zkoumá u daňového subjektu, tj. zůstavitele, nikoliv u OSP.).

→ Nebudou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, stává se podání uplynutím lhůty neúčinným (viz § 74 odst. 3 daňového řádu).

2. Notář nereagoval na Výzvu Notáři v návaznosti na smrt DS → správce daně vydá Výzvu Notáři v návaznosti na žádost o vrácení přeplatku (aplikace § 34 daňového řádu)

[Výzva Notáři v návaznosti na žádost o vrácení přeplatku] V případě, kdy Notář na Výzvu v návaznosti na smrt DS nereaguje, popřípadě správce daně ještě tuto výzvu ani nestihl vydat, správce daně neprodleně poté, co obdrží žádost o vrácení přeplatku osoby, která tvrdí, že je OSP, vyzve Notáře k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní, tedy ke sdělení, kdo spravuje pozůstalost v souladu s § 1677 OZ (dále též jen „**Výzva Notáři v návaznosti na žádost o vrácení přeplatku**“)²³.

[Obsah výzvy – upozornění na § 34 daňového řádu] Ve Výzvě v návaznosti na žádost o vrácení přeplatku uvede správce daně vysvětlení, že vydání této výzvy je (oproti Výzvě v návaznosti na smrt DS) úkonem, kterým se staví běh lhůty pro vrácení přeplatku dle § 34 daňového řádu a že vrácení přeplatku OSP je navázáno na součinnost Notáře, resp. běh lhůty pro vrácení přeplatku se staví do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti Notáře.

[Obdobný postup jako u Výzvy v návaznosti na smrt DS] Správce daně po vydání Výzvy v návaznosti na žádost o vrácení přeplatku, postupuje obdobně jako v případě, kdy Notář reagoval na Výzvu v návaznosti smrt DS, tedy dle bodů 1a) a 1b).

3. Notář vydal rozhodnutí dle § 151 ZŘS, tj. usnesení, ve kterém uložil správci daně, aby plnění (vratitelný přeplatek) skládal do úschovy soudu

Správci daně bylo doručeno usnesení, ve kterém mu Notář uložil, aby plnění (vratitelný přeplatek) skládal do úschovy soudu (dále jen „**Usnesení Notáře dle § 151 ZŘS**“). Správce daně v takovém případě složí celý vratitelný přeplatek na ODÚ Zůstavitele do úschovy soudu na účet uvedený v Usnesení Notáře dle § 151 ZŘS.

Pokud se na správce daně obrátí osoba, která tvrdí, že je OSP, a žádá o vrácení přeplatku, správce daně postupuje podle toho, zda osoba žádající o přeplatek je dle Sdělení Notáře v návaznosti na smrt DS, OSP nebo nikoliv, a to následovně:

3a) Notář odpověděl, že osoba žádající o přeplatek je OSP

Správce daně obdržel Sdělení Notáře v návaznosti na smrt DS, ve kterém Notář uvedl jako jednu z osob, které spravují pozůstalost i osobu, která nyní žádá o vrácení přeplatku.

²³ Výzva Notáři v návaznosti na žádost o vrácení přeplatku je přílohou č. 2 Metodického pokynu.

→ Správce daně v tomto případě sdělí OSP, že na základě Usnesení Notáře dle § 151 ZŘS vrací vratitelné přeplatky do úschovy soudu na účet uvedený v Usnesení Notáře dle § 151 ZŘS.

3b) Notář odpověděl, že osoba žádající o přeplatek není OSP

Dle Sdělení Notáře v návaznosti na smrt DS není osoba žádající o přeplatek uvedena mezi osobami, které pozůstalost spravují.

Správce daně vyzve osobu žádající o přeplatek dle § 74 daňového řádu k odstranění vad podání spočívajících v tom, že není doloženo její oprávnění jednat za osobu spravující pozůstalost, s upozorněním, že vadu lze odstranit doložením tohoto oprávnění, resp. předložením plné moci.

→ **Budou-li vady podání odstraněny řádně a včas** (viz § 74 odst. 3 daňového řádu), správce daně v tomto případě sdělí OSP, že na základě Usnesení Notáře dle § 151 ZŘS vrací vratitelné přeplatky do úschovy soudu na účet uvedený v Usnesení Notáře dle § 151 ZŘS.

→ **Nebudou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě**, stává se podání uplynutím lhůty neúčinným (viz § 74 odst. 3 daňového řádu).

I. 10. B. Vracení přeplatku z moci úřední

[Výzva Notáři v návaznosti smrt DS] Jak již bylo uvedeno výše, neprodleně poté, co se správce daně dozví o smrti daňového subjektu, je povinen zaslat Notáři Výzvu v návaznosti smrt DS.

[§ 34 daňového řádu nelze aplikovat] U vracení přeplatku z moci úřední nemůže dojít ke stavění běhu lhůty pro vracení přeplatku, jelikož povinnost vrátit přeplatek zde není navázána na podání osoby zúčastněné na správě daní, tato povinnost vzniká správci daně přímo ze zákona.

1. Notář reagoval na Výzvu Notáři v návaznosti na smrt DS a sdělil, kdo je/jsou OSP

Správce daně obdržel Sdělení Notáře v návaznosti na smrt DS, ve kterém Notář uvedl, kdo je/jsou OSP.

→ Správce daně vrátí vratitelný přeplatek na účet evidovaný v RDS u daňového subjektu (tj. zůstavitele). Není-li tohoto účtu, vrátí správce daně přeplatek v souladu s § 154 a násl. daňového řádu dle pokynů OSP.

2. Notář nereagoval na Výzvu Notáři v návaznosti na smrt DS → správce daně vydá Výzvu Notáři v návaznosti na vznik povinnosti SD vrátit přeplatek

[Vracení přeplatku na účet evidovaný v RDS u zůstavitele] V případě, kdy Notář na Výzvu v návaznosti na smrt DS nereaguje, popřípadě správce daně ještě tuto výzvu ani nestihl vydat, správce daně vrátí přeplatek na účet evidovaný v RDS u daňového subjektu (tj. zůstavitele).

[Výzva Notáři v návaznosti na vznik povinnosti SD vrátit přeplatek] Není-li tohoto účtu, správce daně neprodleně poté, co vznikne povinnost vrátit přeplatek ze zákona, vyzve Notáře k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní, tedy ke sdělení, kdo spravuje pozůstalost v souladu s § 1677 OZ (dále též jen „**Výzva Notáři v návaznosti na vznik**

povinnosti SD vrátit přeplatek“)²⁴. Ve Výzvě v návaznosti na vznik povinnosti SD vrátit přeplatek ze zákona stanoví správce daně Notáři lhůtu, ve které má povinnost Notář správci daně odpovědět (ideálně tak, aby po tomto datu zbývalo ještě alespoň 10 dnů do konce lhůty pro vrácení přeplatku.) Správce daně rovněž upozorní Notáře, že v tomto případě vydání výzvy není úkonem, který by stavěl běh lhůty pro vrácení přeplatku a že správce daně je tedy povinen dodržet zákonnou lhůtu pro vrácení přeplatku. Správce daně zároveň informuje Notáře, že neexistuje účet evidovaný v RDS u zůstavitele, a z tohoto důvodu správce daně potřebuje informaci, kdo je OSP, aby s ní mohl komunikovat a vrátit přeplatek dle pokynů této OSP.

3. Notář vydal rozhodnutí dle § 151 ZŘS, tj. usnesení, ve kterém uložil správci daně, aby plnění (vratitelný přeplatek) skládal do úschovy soudu

Správci daně bylo doručeno usnesení, ve kterém mu Notář uložil, aby plnění (vratitelný přeplatek) skládal do úschovy soudu (dále jen „**Usnesení Notáře dle § 151 ZŘS**“). Správce daně v takovém případě složí celý vratitelný přeplatek na ODÚ Zůstavitele do úschovy soudu na účet uvedený v Usnesení Notáře dle § 151 ZŘS.

I. 11. PROLOMENÍ MLČENLIVOSTI PODLE § 53 ODS. 1 PÍSM. C) DAŇOVÉHO ŘÁDU

[Pojem „uplatnění práva“ správcem daně při správě daní] Ustanovení § 53 odst. 1 písm. c) bodu 2. daňového řádu stanoví, že „*O porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní soudu, jde-li o uplatnění práva správcem daně při správě daní.*“ Toto prolomení daňové mlčenlivosti, vztahující se na poskytnutí informací soudu v souvislosti s uplatněním práva správcem daně při správě daní lze aplikovat nejen při faktickém uplatnění práva na úhradu daně v řízeních vedených soudem (například přihlášením nedoplatku v řízení o pozůstalosti), ale dopadá například i na poskytnutí informace soudu ohledně existence vratitelného přeplatku. Pojem „*uplatnění práva*“ v § 53 odst. 1 písm. c) bodu 2. daňového řádu je nutno vykládat jako domáhání se soudní cestou jednoznačného určení práv a povinností v daném případě, a to bez ohledu na to, zda z pohledu správce daně jsou předmětem nejistoty aktiva či pasiva v rámci pozůstalosti.

[Informace o aktivech a pasivech v rámci pozůstalosti] Z výše uvedeného vyplývá, že v souladu s ustanovením § 53 odst. 1 písm. c) bodu 2. daňového řádu nejde o porušení mlčenlivosti, poskytne-li správce daně informace při správě daní Notáři, jde-li o aktiva či pasiva pozůstalosti, tedy o uplatnění práva správcem daně při správě daní. Správce daně tedy může v konkrétním daňovém řízení informovat Notáře (na Notářův dotaz) například o tom, že vratitelný přeplatek (až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti) byl poukázán podle konkrétních instrukcí OSP.²⁵

[Kdy poskytnout informace nelze] V ostatních případech (tj. v případech, kdy nejde o uplatnění práva správcem daně při správě daní), není mlčenlivost ustanovením § 53 odst. 1 písm. c) bodu 2. daňového řádu prolomena.

Možnost poskytovat informace soudu, resp. Notáři, v případě, že informace poptává Notář a správce není v postavení 53 odst. 1 písm. c) bodu 2. daňového řádu (tj. nejedná se o aktiva či pasiva pozůstalosti v rámci pozůstalosti, tedy o uplatnění práva správcem daně při správě daní), není dána.²⁶

²⁴ Výzva Notáři v návaznosti na žádost o vrácení přeplatku je přílohou č. 2 Metodického pokynu.

²⁵ K vratitelnému přeplatku - viz bod I. 10. Metodického pokynu – VRACENÍ PŘEPLATKU

²⁶ Z toho vyplývá, že například na situaci, kdy Notář žádá od správce daně **kopie daňových přiznání**, prolomení daňové mlčenlivosti nedopadá, neboť daňové přiznání zůstavitele není titulem pro uplatnění práva správcem daně u soudu a v jeho případě není dána potřeba jeho poskytnutí soudu k určení práv a povinností správce daně.

I. 12. ÚROK Z PRODLENÍ

[§ 253 odst. 2 daňového řádu] Ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti nevzniká úrok z prodlení u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele.

[Veškeré úročitelné nedoplatky] Toto platí pro veškeré úročitelné nedoplatky evidované na ODÚ zůstavitele, tedy např. i nedoplatky vzniklé na základě daňového tvrzení podaného dědicem po skončení řízení o pozůstalosti, pokud se vztahují k období před skončením řízení o pozůstalosti.

I. 13. MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOST

[Stejná pravidla jakoby zůstavitel žil] Ustanovení § 239b odst. 3 daňového řádu stanoví, že „*Daňovou povinnost zůstavitele spravuje správce daně, který byl příslušný ke správě této povinnosti v den smrti zůstavitele.*“

Od smrti zůstavitele do skončení řízení o pozůstalosti se místní příslušnost správce daně k výkonu správy daní řídí stejnými pravidly, jakoby zůstavitel žil, tj. v zásadě se nemění.

I. 14. POTVRZENÍ O BEZDLUŽNOSTI

[Potvrzení o bezdlužnosti pro OSP] V případě, že OSP je zároveň i daňovým subjektem se svým ODÚ a tato OSP požádá o potvrzení o bezdlužnosti týkající se jejích vlastních daňových povinností (jejího vlastního ODÚ), správce daně v souladu s právní fikcí „prodloužení života“ zůstavitele do tohoto potvrzení o bezdlužnosti nezahrnuje nedoplatky týkající se daňové povinnosti zůstavitele.

I. 15. DEN SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

[Den skončení řízení o pozůstalosti] Za den skončení řízení o pozůstalosti se považuje:

- den nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví (viz § 188 ZŘS), nebo
- den nabytí právní moci rozhodnutí o zastavení řízení o pozůstalosti (viz § 153 – 155 ZŘS), nebo
- den nabytí právní moci rozvrhového usnesení (byla-li nařízena likvidace pozůstalosti), a to bez ohledu na způsob uplatnění daňových pohledávek v rámci řízení o pozůstalosti (viz § 276 ZŘS).

II. PRÁVNÍ ÚPRAVA PŘECHODU DAŇOVÉ POVINNOSTI U FYZICKÝCH OSOB ODE DNE PRÁVNÍ MOCI ROZHODNUTÍ SOUDU O DĚDICTVÍ, RESP. ODE DNE SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

II. 1. DĚDIC OBECNĚ

[Ustanovení § 239a odst. 3 daňového řádu] Daňová povinnost zůstavitele přechází na jeho dědice rozhodnutím soudu o dědictví; dědic tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.

[Podpis dědice, identifikační údaje zůstavitele] Dědic plní daňovou povinnost, která na něj přešla ze zůstavitele vlastním jménem, tj. podání (např. daňové tvrzení) opatří svým podpisem, to však pořád musí mít 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 ODÚ Zůstavitele, a to z toho důvodu, že ani po skončení řízení o pozůstalosti nedochází ke sloučení ODÚ Zůstavitele a ODÚ dědice.²⁷

[Podání dědice] Podání, tj. např. daňové tvrzení bude opatřeno identifikačními údaji zůstavitele a bude podepsáno dědicem (je-li více dědiců, tak jejich společným zmocněncem).

[Dědic vždy příjemcem rozhodnutí] Ačkoliv je daňové tvrzení opatřeno identifikačními údaji zůstavitele a podepsáno dědicem potvrzeným soudem (popřípadě OSP – srov. § 239b odst. 4 daňového řádu), jako příjemce rozhodnutí o stanovení daně musí být uveden dědic, resp. dědicové.

[Podpisová doložka a kód dědice a jeho zástupce v Podpisové doložce] Ode dne 1. 1. 2015 byla změněna rovněž Podpisová doložka k tiskopisům, a to tak, že kódy podepisující osoby byly doplněny mimo jiné i o položky: 6a – dědic po skončení řízení o pozůstalosti a 6b – zástupce dědice po skončení řízení o pozůstalosti. Podpisová doložka k tiskopisům je přílohou č. 8 Metodického pokynu.

[Pokračování v podnikání] Pokračuje-li dědic v podnikání po zůstaviteli, jedná ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví vlastním jménem na svůj účet, tj. obdobně, jako by začal podnikat (srov. důvodovou zprávu k § 239a odst. 3 daňového řádu).

II. 2. PRAVOMOCNÉ ROZHODNUTÍ O DĚDICTVÍ A INFORMACE O PLNĚNÍ/PŘECHODU DAŇOVÉ POVINNOSTI DĚDICE

[Informace o plnění/přechodu daňové povinnosti dědice] Pro případy, kdy dědic po skončení řízení o pozůstalosti činí podání týkající se daňové povinnosti zůstavitele, která na něho přešla ze zákona (viz § 239a odst. 3 daňového řádu), slouží Jednorázové oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti dědice. Toto Jednorázové oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti však slouží pouze jako pomůcka pro podatele při přechodu daňové povinnosti, podatel tedy nemusí nutně informaci ohledně přechodu daňové povinnosti sdělit správci daně na tomto oznámení.²⁸

Stěžejní pro správce daně je, aby měl k dispozici pravomocné rozhodnutí o dědictví (ať už od Notáře nebo dědice). Daňový řád však nestanoví explicitní oznamovací povinnost dědice. Nutnost provést oznámení o přechodu daňové povinnosti však vyplývá spíše z logiky věci, neboť bez sdělení předmětných skutečností pojmově nelze při správě daní v roli dědice vystupovat.

V případě, že správce daně obdrží od dědice informaci o skončení řízení o pozůstalosti (např. na Jednorázovém oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti, které je přílohou č. 6 Metodického pokynu) a správce daně **zatím nemá** k dispozici pravomocné rozhodnutí o dědictví, je pro další postup nezbytné, aby si správce daně toto konkrétní rozhodnutí o dědictví i s doložkou právní moci opatřil (ať už od Notáře nebo od dědice) a až následně, na základě tohoto rozhodnutí, vložil informaci o přechodu daňové povinnosti do ADISu, konkrétně do oblasti vztahů (viz příklad níže).

[Zápis do ADISu pouze na základě rozhodnutí o dědictví] Správce daně tedy na základě konkrétního pravomocného rozhodnutí o dědictví vloží informaci o přechodu daňové povinnosti do ADISu, konkrétně do oblasti vztahů (viz příklad níže). Následně správce daně, resp. úřední osoba, která bude zpracovávat podání dědice, bude moci informaci o vztahu dědice a zůstavitele načerpat z ADISu.

²⁷ Srov. důvodovou zprávu k § 239a odst. 3 daňového řádu

²⁸ Tzv. Jednorázové oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti je přílohou č. 6 Metodického pokynu.

II. 3. ZPŮSOBY, JAK SPRÁVCE DANĚ MŮŽE ZÍSKAT KONKRÉTNÍ PRAVOMOCNÉ ROZHODNUTÍ O DĚDICTVÍ

[Dědic] Správce daně může akceptovat pravomocné rozhodnutí o dědictví od dědice.

[Notář a komunikace s ním] Primárně se však správce daně ohledně získání pravomocného rozhodnutí o dědictví obrací na Notáře s tím, že správce daně již hned poté, co se doví o smrti daňového subjektu, zasílá Notáři Výzvu Notáři v návaznosti na smrt daňového subjektu, která obsahuje mj. výzvu správce daně o zaslání kopie pravomocného rozhodnutí o skončení řízení o pozůstalosti, a to ve lhůtě 20 dnů ode dne, kdy nabylo rozhodnutí o skončení řízení o pozůstalosti právní moci [(k tomu blíže viz bod I. 3. B. Metodického pokynu - Komunikace s OSP a způsoby, jak se správce daně může dozvědět informace týkající se řízení o pozůstalosti (výzva dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu)].

Vzor Výzvy Notáři v návaznosti na smrt daňového subjektu dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu je přílohou č. 1a a 1b Metodického pokynu.

II. 4. MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOST

II. 4. A. Přejchod daňové povinnosti zůstavitele na vícero dědiců

[Více dědiců] Speciální pravidlo pro určení místní příslušnosti správce daně v ustanovení § 239a odst. 4 daňového řádu²⁹ se použije v případě společné daňové povinnosti, tj. nelze je aplikovat na případy, kdy daňová povinnost přejde na jediného dědice. Speciální režim pro stanovení místní příslušnosti slouží tedy pro situace „nerozdělitelné“ společné daňové povinnosti více daňových subjektů.

II. 4. B. Přejchod daňové povinnosti zůstavitele na jediného dědice

[Jeden dědic – případná změna místní příslušnosti zůstavitele] Pokud byl místně příslušný FÚ jediného dědice odlišný od místně příslušného FÚ zůstavitele, skončením řízení o pozůstalosti, dojde ke změně místní příslušnosti u daňových povinností nabytých z titulu dědictví, a to tak, že nově bude k těmto daňovým povinnostem v souladu s § 13 a násl. daňového řádu příslušný FÚ dědice. Místní příslušnost pro správu daňových povinností nabytých z titulu dědictví se tedy řídí stejnými pravidly jako jiné daňové povinnosti tohoto dědice.

II. 5. POVINNOST FÚ ZŮSTAVITELE INFORMOVAT MÍSTNĚ PŘÍSLUŠNÝ FÚ DĚDICE O SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

[Povinnost informovat místně příslušný FÚ dědice] Jelikož vztahy v ADISu nejsou kmenovými údaji, znamená to, že pokud FÚ zůstavitele zavede vztah právního předchůdce (tj. zůstavitele) nebo nástupce (tj. dědice po právní moci rozhodnutí o dědictví) do RDS, při přejímání záznamu o daňovém subjektu z CRDS na jiném FÚ se tato informace nepromítne, a proto je informaci o skončení řízení o pozůstalosti nutno zasílat i místně příslušnému FÚ dědice, samozřejmě, pokud je odlišný od FÚ zůstavitele (místní příslušnosti u přechodu daňové povinnosti se zabývá bod II. 4. Metodického pokynu s názvem Místní příslušnost). Pravomocné rozhodnutí o dědictví by měla do rukou dostat v každém případě také úřední osoba zařazená do oblasti vyměřování jednotlivých daní.

²⁹ Ustanovení § 239a odst. 4 in fine daňového řádu stanoví, že „Společnou daňovou povinnost spravuje správce daně, který byl příslušný ke správě daňové povinnosti zůstavitele v den předcházející dni skončení řízení o pozůstalosti.“

[Příklady k povinnosti informovat místně příslušný FÚ dědice] Následující příklady slouží pro zjednodušenou představu v praxi:

1. příklad - přechod daňové povinnosti zůstavitele na jediného dědice (tj. změna místní příslušnosti zůstavitele, pokud je odlišný od místně příslušného FÚ dědice):

Zůstavitel: Pan Peterka z Prahy (místně příslušný Finanční úřad pro Hlavní město Prahu, dále jen „FÚ pro HMP“)

***Jediný dědic:**³⁰ Pan Novák z Brna (místně příslušný Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, dále jen „FÚ pro JMK“).*

- 1) FÚ pro HMP bude doručeno pravomocné rozhodnutí o dědictví zůstavitele pana Peterky.
- 2) FÚ pro HMP vloží v RDS u zůstavitele pana Peterky informaci, že pan Novák je právním nástupcem pana Peterky.
- 3) Zároveň FÚ pro HMP bude informovat FÚ pro JMK o rozhodnutí o dědictví (prostřednictvím datové schránky), s tím, že FÚ pro HMP upozorní FÚ pro JMK, že jelikož se jedná o přechod daňové povinnosti na jediného dědice, bude se provádět změna místní příslušnosti u zůstavitele pana Peterky z FÚ pro HMP na FÚ pro JMK.
- 4) Následně FÚ pro HMP **provede změnu místní příslušnosti** v souladu s § 13 a násl. daňového řádu. Upozornění: změnu místní příslušnosti je možno provést až poté, co FÚ pro HMP zruší registraci u zůstavitele pana Peterky [srov. bod I. 6. Metodického pokynu – Registrovaný daňový subjekt (tj. zůstavitel)].
- 5) FÚ pro JMK si do RDS vloží dědice pana Nováka. Pokud již pan Novák je vedený jako daňový subjekt, nemusí si ho FÚ pro JMK do RDS vkládat.
- 6) FÚ pro JMK vloží do vztahu u dědice pana Nováka informaci, že pan Peterka je právním předchůdcem pana Nováka.

2. příklad - přechod daňové povinnosti zůstavitele na vícero dědiců (tj. nedochází ke změně místní příslušnosti zůstavitele – viz § 239a odst. 4 in fine daňového řádu)

Zůstavitel: Pan Peterka z Prahy (místně příslušný FÚ pro HMP)

***Jeden z více dědiců:**³¹ Pan Novák z Brna (místně příslušný FÚ pro JMK)*

- 1) FÚ pro HMP bude doručeno pravomocné rozhodnutí o dědictví zůstavitele pana Peterky. FÚ pro HMP zavede dědice pana Nováka do RDS jako daňový subjekt a vyznačí v RDS u dědice pana Nováka, že pan Peterka je právním předchůdcem pana Nováka. Pokud již pan Novák je vedený jako daňový subjekt, nemusí si ho FÚ pro HMP do RDS vkládat.
- 2) FÚ pro HMP rovněž vloží v RDS u zůstavitele p. Peterky informaci, že p. Novák je právním nástupcem pana Peterky.
- 3) Zároveň FÚ pro HMP bude informovat FÚ pro JMK o rozhodnutí o dědictví (prostřednictvím datové schránky).
- 4) FÚ pro JMK si do RDS vloží dědice pana Nováka. Pokud již pan Novák je vedený jako daňový subjekt, nemusí si ho FÚ pro JMK do RDS vkládat.
- 5) FÚ pro JMK vloží do vztahu u pana Nováka informaci, že pan Peterka je právním předchůdcem pana Nováka.

II. 6. VÍCE DĚDICŮ – APLIKACE § 30 DAŇOVÉHO ŘÁDU

³⁰ Jelikož je dědic jenom jeden, použijí se obecná pravidla pro místní příslušnost podle § 13 a násl. daňového řádu – srov. bod II. 4. B Metodického pokynu – Přechod daňové povinnosti zůstavitele na jediného dědice.

³¹ Jelikož je dědiců více, uplatní se zde v souladu s § 239a odst. 4 in fine daňového řádu speciální pravidlo pro určení místní příslušnosti správce daně – srov. bod II. 7. A Metodického pokynu – Přechod daňové povinnosti zůstavitele na vícero dědiců.

[§ 239a odst. 3 a 4 daňového řádu] Dědic rozhodnutím soudu o dědictví získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele. Pokud je dědiců více, přechází na ně společná daňová povinnost. Daňové dluhy z ní vzešlé hradí dědicové společně a nerozdílně v rozsahu podle občanského zákoníku.

[Aplikace § 30 daňového řádu a výjimky z tohoto pravidla] Daňovou povinnost zůstavitele jako celek, se vším co ji tvoří, nelze jednoduše fakticky rozdělit na jednotlivé díly jednotlivých dědiců. Z výše uvedených důvodů se na více dědiců (tj. více daňových subjektů), kterým svědčí společná daňová povinnost (tj. daňová povinnost zůstavitele) aplikuje ustanovení § 30 daňového řádu³². To ovšem neplatí v záležitostech spojených s hrazením dluhů zůstavitele ve smyslu § 1704 a § 1707 OZ, kdy nastupuje dlužnická solidarita a nelze tedy při úhradě daňových nedoplatků § 30 daňového řádu aplikovat.

II. 7. POVINNOST PODÁVAT ŘÁDNÁ A DODATEČNÁ DAŇOVÁ TVRZENÍ PO SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

[Identifikační údaje zůstavitele, podpis dědice] Jak již bylo uvedeno, podání, tj. např. daňové tvrzení musí být opatřeno identifikačními údaji zůstavitele a podepsáno dědicem [je-li více dědiců, tak jejich společným zmocněncem (popř. společným zástupcem)].³³

II. 7. A. Daňové tvrzení za daňovou povinnost zůstavitele a daňové tvrzení dědice zvlášť

[Daňové tvrzení za daňovou povinnost zůstavitele a dědice zvlášť] Technicky není možné, aby dědic po skončení řízení o pozůstalosti podal pouze jedno daňové tvrzení týkající se zdaňovacího období před právní mocí tohoto rozhodnutí, kde by zahrnul jednak daňovou povinnost svou a jednak daňovou povinnost zůstavitele.

Tímto způsobem by se totiž daňová povinnost zůstavitele nedala vůbec spravovat, zejména proto, že:

- a) ODÚ Zůstavitele a ODÚ dědice/dědiců se vedou odděleně;
- b) místní příslušnost k oběma podáním může být rozdílná³⁴;
- c) dědiců může být více a mohou mít rozdílné postavení (kvůli tomu, zda uplatnili/neuplatnili výhradu soupisu pozůstalosti).

[Daňové tvrzení již v rámci své daňové povinnosti] Daňové tvrzení za rok, ve kterém došlo k potvrzení nabytí dědictví, podává dědic (je-li více dědiců, tak jejich společný zástupce)³⁵ již v rámci své daňové povinnosti vznikající k nabytému dědictví v řádném termínu za tu část zdaňovacího období, za kterou ještě nebylo podáno, uplatní se tedy obecná úprava.

[Příklad č. 9] *Daňový subjekt A. B. (zůstavitel), poplatník daně z příjmů fyzických osob, zemřel dne 6. 1. 2014. Dne 3. 2. 2016 nabylo rozhodnutí o dědictví právní mocí.*

V případě, že by OSP podala v souladu s § 245 daňového řádu řádné daňové tvrzení dne 4. 3. 2016, a to za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, a zároveň by OSP podala v souladu s § 239b odst. 5 daňového řádu řádné daňové tvrzení dne 4. 3. 2016, a to za část zdaňovacího období od 1. 1. 2016 do 2. 2. 2016, je dědic povinen podat řádné daňové tvrzení již v rámci své daňové povinnosti vznikající k nabytému dědictví v řádném

³² Ustanovení § 30 daňového řádu, které stanoví, že „Vzniká-li více daňovým subjektům společná daňová povinnost, jsou povinny si zvolit společného zmocněnce. Pokud tak neučiní ani na výzvu správce daně, ustanoví jim správce daně společného zástupce; § 26 se použije obdobně.“

³³ Viz bod II. 6. Metodického pokynu – VÍCE DĚDICŮ – APLIKACE § 30 DAŇOVÉHO ŘÁDU

³⁴ K tomu blíže bod II. 4. Metodického pokynu – MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOST

³⁵ Viz bod II. 6. Metodického pokynu – VÍCE DĚDICŮ – APLIKACE § 30 DAŇOVÉHO ŘÁDU

termínu v souladu s § 136 daňového řádu, tedy dne 3. 4. 2017 (viz § 33 odst. 4 daňového řádu), popřípadě dne 3. 7. 2017 (viz § 136 odst. 2 daňového řádu a § 33 odst. 4 daňového řádu) za tu část zdaňovacího období, za kterou ještě nebylo podáno, tj. za část zdaňovacího období od 3. 2. 2016 do 31. 12. 2016.

[Tabulka k příkladu č. 9] Pro lepší přehlednost k příkladu č. 9 slouží následující tabulka:

Daňový subjekt A. B., poplatník daně z příjmů fyzických osob

Smrt: 6. 1. 2014

Právní moc rozhodnutí o dědictví = skončení řízení o pozůstalosti: 3. 2. 2016

Zdaňovací období/část zdaňovacího období	DAP dosud (tj. do 3. 2. 2016) podáno/ DAP dosud (tj. do 3. 2. 2016) nepodáno (viz § 245 DŘ)	Poslední den lhůty pro podání řádného DAP	Příslušné ustanovení v DŘ	Osoba povinná podat DAP
1. 1. 2015 – 31. 12. 2015	DAP podáno do skončení řízení o pozůstalosti, tj. do 3. 2. 2016	1. 4. 2016 / 1. 7. 2016 (do 3/6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období)	§ 136 DŘ	Primárně OSP
1. 1. 2015 – 31. 12. 2015	DAP do skončení řízení o pozůstalosti, tj. do 3. 2. 2016, nepodáno	4. 3. 2016 (do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti)	§ 245 DŘ v návaznosti na § 239b odst. 5 DŘ	Primárně OSP
1. 1. 2016 – 2. 2. 2016	x	4. 3. 2016 (do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti)	§ 239b odst. 5 DŘ	Primárně OSP
3. 2. 2016 – 31. 12. 2016	x	3. 4. 2017 / 3. 7. 2017 (do 3/6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období)	§ 136 DŘ	Dědic/společný zmocněnec

II. 7. B. Postup v případě nesplnění povinnosti OSP podat řádné nebo dodatečné daňové tvrzení

I. 1. A. 1) Postup v případě nesplnění povinnosti OSP podat řádné nebo dodatečné daňové tvrzení dle § 239b odst. 5 daňového řádu

[Příjemce a adresát výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu]

Ustanovení § 239b odst. 5 daňového řádu je speciálním pravidlem vůči ustanovení § 239a odst. 3 daňového řádu, tedy vůči tomu, že daňová povinnost zůstavitele přechází na jeho dědice rozhodnutím soudu o dědictví. V mezích této zvláštní povinnosti se na OSP použije ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu, v důsledku čehož jsou s povinností podle § 239b odst. 5 svázány další navazující povinnosti (jako např. odstranění vad podání, vznik pokuty za opožděné tvrzení daně přímo na ODÚ OSP).

V případě nesplnění povinnosti OSP podat daňové tvrzení dle § 239b odst. 5 daňového řádu je proto:

- Příjemcem výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu OSP/je-li OSP více - kterákoliv z OSP.

- Adresátem výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu **OSP, která je příjemcem.**³⁶

[Pokuta za opožděné tvrzení daně] K pokutě za opožděné tvrzení daně viz bod II. 10. Metodického pokynu – PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ.

[Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO] Pro přehlednost k postupu v případě nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení týkající se přechodu daňové povinnosti u FO slouží Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO, která je přílohou č. 7 této Metodického pokynu.

I. 1. A. 2) Postup v případě nesplnění povinnosti podat ostatní řádná nebo dodatečná daňová tvrzení, tj. vyjma daňového tvrzení dle § 239b odst. 5 daňového řádu

[Příjemce a adresát výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu] V případě nesplnění povinnosti OSP podat daňové tvrzení ostatní řádná nebo dodatečná daňová tvrzení je:

- Příjemcem výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu **dědic/je-li dědiců více – všichni dědicové**, jelikož se jedná o situaci, kdy už je po skončení řízení o pozůstalosti, tudíž daňová povinnost zůstavitele již přešla na dědice.
- Adresátem výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu **dědic/je-li dědiců více – společný zástupce dědiců**.

[Pokuta za opožděné tvrzení daně] K pokutě za opožděné tvrzení daně viz bod II. 10. Metodického pokynu – PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ.

[Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO] Pro přehlednost k postupu v případě nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení týkající se přechodu daňové povinnosti u FO slouží *Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO*, která je přílohou č. 7 této Metodického pokynu.

II. 8. ROZHODNUTÍ O STANOVENÍ DANĚ TÝKAJÍCÍ SE DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE

[Příjemce rozhodnutí] Jestliže správce daně vyměřuje/doměřuje daň na základě daňového tvrzení po skončení řízení o pozůstalosti, pak ačkoliv bylo daňové tvrzení opatřeno identifikačními údaji zůstavitele a bylo podepsáno OSP, popřípadě dědicem potvrzeným soudem³⁷ musí být jako **příjemce rozhodnutí** o stanovení daně uveden **dědic³⁸, resp. všichni dědicové.**³⁹ Zaniklý daňový subjekt (tj. zůstavitel po skončení řízení o pozůstalosti) nemůže být nositelem práv a povinností a byl-li by uveden na rozhodnutí, jednalo by se o nicotné rozhodnutí (nepůsobí právní účinky).

³⁶ popř. zástupce OSP

³⁷ „Dědicem potvrzeným soudem“ – myšleno v situaci po skončení řízení o pozůstalosti, nejedná-li se o daňové tvrzení dle § 239b odst. 5 daňového řádu, kdy toto daňové tvrzení má primárně povinnost podat OSP

³⁸ Na rozhodnutí o stanovení daně musí být po skončení řízení uveden jako příjemce rozhodnutí právní nástupce (tj. dědic/dědicové), který je v postavení daňového subjektu namísto zůstavitele (viz § 239a odst. 3 daňového řádu).

³⁹ Je nutno odlišovat povinnost správce daně daň správně v platebním výměru stanovit (nalézací rovina) a povinnost daňového subjektu daň uhradit (platební rovina). Ustanovení § 239a odst. 4 první a druhé věty daňového řádu stanoví, že „Pokud je dědiců více, přechází na ně společná daňová povinnost. Daňové dluhy z ní vzešlé hradí dědicové společně a nerozdílně v rozsahu podle občanského zákoníku.“ Celá dotčená daňová povinnost bude sice stanovena jedním rozhodnutím všem dotčeným dědicům (nalézací rovina), avšak dědicové mají povinnost uhradit daň v závislosti na tom, zda uplatnili/neuplatnili výhradu soupisu (platební rovina).

[Uvedení zůstavitele jako právního předchůdce] Z praktických důvodů uvede správce daně do rozhodnutí o stanovení daně (kromě dědice/dědiců jakožto příjemce/příjemců rozhodnutí) i identifikační údaje zůstavitele s uvedením, že se jedná o právního předchůdce.

[ODÚ Zůstavitele] Daň týkající se daňové povinnosti zůstavitele se i po skončení řízení o pozůstalosti předepíše na ODÚ Zůstavitele, a to z důvodu, že daňová povinnost zůstavitele se i po skončení řízení o pozůstalosti stále eviduje na ODÚ Zůstavitele (srov. důvodovou zprávu k § 239a daňového řádu).

[Doručování - aplikace § 30 daňového řádu] Je-li dědiců více, pak v případě, že správce daně bude rozhodnutí o stanovení daně doručovat, je povinen v souladu s § 41 daňového řádu doručovat toto rozhodnutí pouze společnému zmocněnci, popř. společnému zástupci (viz § 30 daňového řádu).

[Variabilní symbol] Jako variabilní symbol bude v rozhodnutí o stanovení daně uvedeno rodné číslo, popř. kmenová část DIČ zůstavitele (byl-li zůstavitel registrován).

[Odpovědnost za dluhy Dědice s Výhradou a Dědice bez Výhrady] Správce daně může po skončení řízení o pozůstalosti po každém Dědici s Výhradou požadovat plnění jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ), resp. výše odpovídající jeho dědickému podílu (viz § 1707 OZ). Naproti tomu Dědic bez Výhrady hradí dluhy zůstavitele v plném rozsahu (viz § 1704 OZ).

II. 9. LHŮTA PRO PLACENÍ DANĚ

[Pokračování běhu lhůty pro placení daně] Lhůta pro placení daně, která se dle § 239a odst. 5 daňového řádu ode dne smrti zůstavitele stavěla, pokračuje ve svém běhu ode dne následujícího po skončení řízení o pozůstalosti.

[Variabilní symbol zůstavitele] Dědic/dědicové po skončení řízení o pozůstalosti musí při platbě týkající se daňové povinnosti, která na něho/ně přešla rozhodnutím soudu o dědictví i nadále uvádět variabilní symbol zůstavitele (tj. rodné číslo, popř. kmenová část DIČ zůstavitele). Toto upozornění je rovněž uvedeno i v *Jednorázovém oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti* (viz příloha č. 6 k Metodickému pokynu).

II. 10. PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ SLEDUJÍCÍ OSUD DANĚ, TJ. ÚROKY, PENÁLE, POKUTA ZA OPOŽDĚNÉ TVRZENÍ DANĚ

[Postup u vzniku příslušenství daně sledující osud daně - vyjma vzniku pokuty za opožděné tvrzení daně při nesplnění povinnosti dle § 239b odst. 5 daňového řádu] Vznikne-li po právní moci rozhodnutí soudu o dědictví příslušenství daně sledující osud daně týkající se daňové povinnosti zůstavitele, která na dědice přešla ze zůstavitele (tj. úrok z prodlení, penále, pokuta za opožděné tvrzení daně), vyjma vzniku pokuty za opožděné tvrzení daně při nesplnění povinnosti dle § 239b odst. 5 daňového řádu, předepíše se toto příslušenství daně na ODÚ Zůstavitele. Správce daně vydá platební výměr týkající se tohoto příslušenství, ve kterém bude jako příjemce označen dědic (resp. všichni dědicové, je-li dědiců více) a úhrada bude požadována v souladu s pravidly danými OZ, tj. solidárně.

[Speciální postup u vzniku pokuty za opožděné tvrzení daně při nesplnění povinnosti dle § 239b odst. 5 daňového řádu] Vznikne-li po právní moci rozhodnutí soudu o dědictví pokuta za opožděné tvrzení daně při nesplnění povinnosti dle § 239b odst. 5 daňového řádu, správce daně předepíše tuto pokutu na ODÚ OSP/jakékoliv OSP (je-li jich více). Správce daně vydá platební výměr týkající se tohoto příslušenství, ve kterém bude jako

příjemce označen OSP/ jakékoliv OSP (je-li jich více) a úhrada bude požadována v souladu s § 239b odst. 2 a 5 daňového řádu po OSP uvedené na tomto platebním výměru. Adresátem platebního výměru týkající se této pokuty za opožděné tvrzení daně je OSP, která je na platebním výměru uvedena jako příjemce.

[Vznik pokuty za opožděné tvrzení daně vždy jenom jednou] Za opožděné tvrzení daně může vzniknout jen jedna pokuta dle § 250 daňového řádu, resp. k jednomu daňovému tvrzení může vzniknout vždy jen jedna pokuta za opožděné tvrzení daně. Pokud tedy vznikla pokuta dle § 250 daňového řádu zůstaviteli za opožděné tvrzení daně (ať už proto, že daňové tvrzení nepodal v zákonné lhůtě zůstavitel ještě za svého života, popř. daňové tvrzení nepodala v zákonné lhůtě za zůstavitele OSP v průběhu řízení o pozůstalosti), dědici po skončení řízení o pozůstalosti již k tomu samému daňovému tvrzení pokuta za opožděné tvrzení daně nevznikne.

[Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO] Pro přehlednost k postupu v případě nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení týkající se řízení o pozůstalosti slouží *Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO*, která je přílohou č. 7 této Metodického pokynu.

[Úrok z prodlení] Ode dne následujícího po skončení řízení o pozůstalosti opět vzniká úrok z prodlení u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele, která přešla na dědice (srov. § 253 odst. 2 daňového řádu).

II. 11. PENĚŽITÁ PLNĚNÍ V RÁMCI DĚLENÉ SPRÁVY V PODOBĚ SANKCE ZA SPRÁVNÍ DELIKT

[K přechodu na dědice nutnost explicitního zákonného ustanovení] Obecné pravidlo přechodu daňové povinnosti uvedené v ustanovení § 239a odst. 3 daňového řádu nelze bez dalšího použít na peněžitá plnění v rámci dělené správy. Rozhodující je v tomto ohledu povaha daného peněžitého plnění, která vyplývá vždy z právní úpravy, která upravuje jeho vznik, resp. ukládání. V případě peněžitého plnění v rámci dělené správy v podobě sankce za správní delikt je tedy třeba vycházet z úpravy ve zvláštních zákonech, resp. k jeho přechodu na dědice je třeba explicitního zákonného ustanovení.

Odpovědnost za přešůpek dle zákona č. 200/1999 Sb., o přešůpcích, ve znění pozdějších přešůpů, nepřechází na právní nástupce, a nepřechází ani povinnost platit pokutu. Odpovědnost za jiné správní delikty fyzických osob, správní delikty právnických osob a správní delikty právnických osoba podnikajících fyzických osob rovněž nepřechází na právní nástupce, a nepřechází ani povinnost platit pokutu, nestanoví-li zákon jinak.⁴⁰ Výjimku z tohoto pravidla je možno nalézt například v ustanovení § 22b odst. 6 a 7 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, ve znění pozdějších přešůpů, které zakotvuje přešůd odpovědnosti právnické osoby za správní delikt i přešůd povinnosti platit pravomocně uloženou pokutu na právní nástupce. Tato úprava se na základě ustanovení § 22b odst. 5 tohoto zákona použije i na podnikající fyzické osoby.

[Příklad peněžitého plnění v rámci dělené správy v podobě sankce za správní delikt] Typickým příkladem peněžitého plnění v rámci dělené správy v podobě sankce za správní delikt, resp. povinnosti k nim vedoucí, je pokuta za přešůpek, tedy například pokuta za přešůpek za porušení povinnosti dle § 5 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona o správě daní, ve znění pozdějších přešůpů, nebo pokuta

⁴⁰ Srov. rozsudek NSS č. 7 As 167/2012-34, ze dne 13. 12. 2012 a rozsudek NSS č. 8 As 17/2007-135, ze dne 31. 5. 2007

za přestupek za porušení povinnosti dle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

[Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich] S účinností ke dni 1. 7. 2017 dojde k zásadní změně v pojetí přestupku. Pojem přestupek bude nadále označovat nejen zaviněná jednání fyzických osob (z materiálního hlediska dosavadní přestupky dle zákona č. 200/1999 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů), ale též protiprávní jednání právnických osob a podnikajících fyzických osob (z materiálního hlediska dosavadní jiné správní delikty). Odpovědnost za přestupek právnické osoby a za přestupek podnikající fyzické osoby bude obecně přecházet na právního nástupce (§ 33 a § 34 zákona č. 250/2016 Sb. o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich), stejně jako povinnost zaplatit pravomocně uloženou pokutu. Zvláštní zákon samozřejmě může stanovit odchylný postup. V případě právnických osob a podnikajících fyzických osob tudíž bude s účinností ke dni 1. 7. 2017 koncepce přechodu odpovědnosti ve srovnání s dosavadní úpravou opačná.

II. 12. OSTATNÍ POKUTY JAKO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ, KTERÉ NESLEDUJE OSUD DANĚ, A KTERÉ JSOU UKLÁDÁNY PLNĚ V PROCESNÍM REŽIMU DAŇOVÉHO ŘÁDU

[Aplikace obecného pravidla přechodu daňové povinnosti u příslušenství daně, které nesleduje osud daně] Zatímco v případě pokut ukládaných v rámci dělené správy, tj. sankcí za správní delikty, je třeba k jejich přechodu na dědice explicitního zákonného ustanovení (k tomu blíže viz předchozí bod), pokuty, které jsou ukládány plně v procesním režimu daňového řádu, jsou příslušenstvím daně, které s ohledem na § 2 odst. 4 daňového řádu třeba považovat za daň v širším (procesním) smyslu slova. Pokud tedy daňový řád v ustanoveních § 239 a násl. předpokládá obecný přechod daňové povinnosti zůstavitele na dědice, je třeba do této daňové povinnosti zahrnout též příslušenství daně, které nesleduje osud daně, jako daň v širším smyslu. Daňový řád v rámci této úpravy dále nerozlišuje jednotlivá peněžitá plnění, která pod pojem „daň“ spadají, stejně jako obecně nerozlišuje, zda určitá norma dopadající na daňový subjekt dopadá na fyzickou osobu, fyzickou osobu podnikající, nebo právnickou osobu. Příslušenství daně, které nesleduje osud daně, tedy přechází ze zůstavitele na dědice jak v rovině nalézací, tak v rovině platební.

[Příklad příslušenství daně, které nesleduje osud daně] Jedná se zejména o pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy (viz § 247a daňového řádu), pořádkové pokuty (viz § 247 daňového řádu) nebo pokuty za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením (viz § 101h ZDPH).

II. 13. SPRÁVCE DANĚ V POSTAVENÍ VĚŘITELE

[Cíl tohoto bodu Metodického pokynu] Tento bod Metodického pokynu si klade za cíl zjednodušeným způsobem postihnout situaci, kdy je správce daně v postavení věřitele zůstavitele, resp. dědice po právní moci rozhodnutí o dědictví.

[Negativní výčet] Metodický pokyn však neobsahuje postup správce daně v těchto situacích:

- postup v případě, že obvyklá cena majetku zůstavitele v pozůstalosti je vyšší než cena uvedená v usnesení soudu v řízení o pozůstalosti dle § 180 odst. 1 ZŘS, popřípadě, že v řízení o pozůstalosti nebyl do aktiv zařazen další majetek

- zůstavitele, který se dodatečně objevil, či majetek, který dědici neuvedli;⁴¹
- postup, kdy je správce daně v postavení věřitele v průběhu likvidace pozůstalosti;
 - postup při naplnění některého z předpokladů uvedených v § 1681 odst. 1 OZ, § 1688 odst. 1 písm. a) OZ (zrušení účinků výhrady soupisu);
 - postup při odloučení pozůstalosti (viz § 1709 a § 1710 OZ);
 - postup při vyhledání dluhů, tzv. konvokace věřitele (viz § 1711 a § 1712 OZ);
 - postup při uspokojení pohledávek jen některých věřitelů.

[Správce daně věřitelem] Ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu stanoví, že „*Správce daně má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.*“

Ustanovení § 1 odst. 2 ZŘS stanoví, že „*Nestanoví-li tento zákon jinak, použije se občanský soudní řád.*“ Obecně tedy platí, že ve všech případech, kde ZŘS hovoří o věřiteli zůstavitele, rozumí se jím podle okolností i správce daně, pokud zákon neobsahuje speciální pravidlo. Správce daně je způsobilý vystupovat jako věřitel v řízení o pozůstalosti ve věcech souvisejících se správou daní, resp. má v tomto rozsahu procesní způsobilost podle § 10 odst. 3 daňového řádu.

[Nevracení zaplacených pohledávek] V případě, že Dědic s Výhradou uhradí na ODÚ Zůstavitele více než uhradit měl, správce daně takovému Dědici s Výhradou částku, která překračuje výši ceny nabytého dědictví Dědice s Výhradou (viz § 1706 OZ), resp. výše odpovídající dědickému podílu Dědice s Výhradou (viz § 1707 OZ), nevrací. Nejedná se totiž o bezdůvodné obohacení (viz § 2991 až 3005 OZ), jelikož tento dluh existoval a měl být splněn.⁴²

II. 13. A. Tabulky pro přehled případných nedoplatků dědice na ODÚ Zůstavitele po skončení řízení o pozůstalosti

[Účel Tabulek] Tabulky slouží pro přehlednost správce daně zejména v případech, kdy z rozhodnutí o dědictví vyplývá, že dědic/dědicové uplatnili výhradu soupisu, a to např.:

- v situaci, kdy dědic žádá o potvrzení o bezdlužnosti, nebo
- za situace, že se po skončení řízení o pozůstalosti nachází na ODÚ Zůstavitele nedoplatek a správce daně potřebuje vědět, jakou částku může po Dědici s Výhradou požadovat.

[Tabulky a příklady k Tabulkám jako přílohy Metodického pokynu] Tabulky pro přehled případných nedoplatků dědice na ODÚ Zůstavitele po skončení řízení o pozůstalosti a příklady k těmto Tabulkám jsou přílohami č. 4 a 5 Metodického pokynu. Formu tabulek, jak je uvedena v příloze Metodického pokynu, však není nutno dodržovat striktně. Tedy například není nutno vést tabulky ve Wordovském dokumentu apod. Vzory tabulek slouží spíše pro inspiraci a jako příklad, resp. návod pro správce daně, jak by měly tabulky vypadat a jaké informace musí obsahovat.

[Dědic s Výhradou vs. Dědic bez Výhrady] Pokud vznikne na ODÚ Zůstavitele nedoplatek, správce daně v postavení věřitele může po skončení řízení o pozůstalosti po každém Dědici s Výhradou požadovat plnění jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ), resp. výše odpovídající jeho dědickému podílu (viz § 1707 OZ). U Dědice s Výhradou tedy správce daně potřebuje vědět, jakou částku ještě může po Dědici s Výhradou požadovat. Naproti tomu Dědic bez Výhrady hradí dluhy zůstavitele v plném rozsahu (viz § 1704 OZ).

⁴¹ Věřitelé toto mohou prokázat v nalézacím řízení, ve kterém žalují o zaplacení své pohledávky, kterou dědici nechtěli dobrovolně splnit.

⁴² Srov. Švestka, J.; Dvořák, J. Fiala, J. a kol. *Občanský zákoník. Komentář. Svazek IV.* Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 611

[Cena v usnesení soudu dle § 180 odst. 1 ZŘS není pro věřitele závazná] Cena uvedená v usnesení soudu v řízení o pozůstalosti dle § 180 odst. 1 ZŘS, však pro věřitele, kteří nejsou účastníky řízení o pozůstalosti, není závazná. Postup v případě, že se správce daně domnívá, že obvyklá cena majetku zůstavitele v pozůstalosti byla vyšší, Metodický pokyn neupravuje (viz Negativní výčet v bodu II. 12. Metodického pokynu – SPRÁVCE DANĚ V POSTAVENÍ VĚŘITELE).

[Co je obsahem Tabulek] Nejdůležitější a nejpodstatnější informací pro správce daně, kterou se může z Tabulky dozvědět, je výše plnění, jež může ještě správce daně po Dědici s Výhradou požadovat (viz § 1706 a 1707 OZ).

[Co nemůže být obsahem Tabulek] Součástí tabulek nemůže být údaj o částce, kolik který Dědic s Výhradou dluží na ODÚ Zůstavitele, a to z toho důvodu, že výše nedoplatku na ODÚ Zůstavitele může být proměnlivá a správce daně by musel aktualizovat tabulku pokaždé, kdyby došlo ke změně výši nedoplatku na ODÚ Zůstavitele. Navíc v případě, že dědiců je více, hradí dluhy společně a nerozdílně (viz § 1704 a § 1707 OZ) a tuto společnou daňovou povinnost jednoduše nelze rozdělit mezi jednotlivé dědice.

[Oblast vztahů v ADISu] Správce daně zjišťuje informaci o tom, že daňový subjekt je dědicem (tj. právním nástupcem) konkrétního zůstavitele, nebo naopak, která osoba je zůstavitelem (právním předchůdcem) daňového subjektu (dědice), z ADISu, konkrétně z oblasti vztahů (k tomu blíže bod II. 5. Metodického pokynu - POVINNOST FÚ ZŮSTAVITELE INFORMOVAT MÍSTNĚ PŘÍSLUŠNÝ FÚ DĚDICE O SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI).

[Součinnost, vytváření a aktualizace Tabulek] Pokud je Správce daně Zůstavitele a správce daně dědice odlišný, musí navzájem ve věcech zjištění, předání a aktualizace Tabulek vyvinout vzájemnou součinnost. Tabulky však vždy vytváří a aktualizuje Správce daně Zůstavitele, který rovněž rozhoduje o obsahu Tabulek. Jinak řečeno, Správce daně Zůstavitele zkoumá, zda informace, které mají být do Tabulky zapsané, jsou správné, apod.

[Moment vytváření Tabulek] Správce daně Zůstavitele vytváří Tabulky až po právní moci rozhodnutí o dědictví (před skončením řízení o pozůstalosti totiž není postaveno najisto, kdo je dědicem, apod.).

II. 13. B. Postup správce daně při platbě Dědice s Výhradou na ODÚ Zůstavitele

[Nutná aktivní účast Dědice s Výhradou] V případě, že Dědic s Výhradou provede platbu na ODÚ Zůstavitele, správce daně se ve většině případů nedozví, kým byla platba provedena. Správce daně ani aktivně (tj. bez upozornění Dědice s Výhradou) nezkontroluje, zda platba daně byla provedena z důvodu nabytého dědictví apod. Navíc v případě, že osoba provede platbu daně bankovním převodem, správce daně nedokáže specifikovat osobu, která platbu na ODÚ Zůstavitele provedla (tj. správce daně většinou ví pouze číslo účtu, z kterého platba přišla).

Z výše uvedených důvodů, pokud Dědic s Výhradou chce dosáhnout toho, aby byla výše jeho platby uhrazená na ODÚ Zůstavitele odečtena od „Částky, kterou může ještě správce daně po Dědici s Výhradou požadovat“ (viz Tabulka), musí Dědic s Výhradou správci daně prokázat, resp. upozornit ho, že tuto platbu provedl právě on.

[Příklady, jak prokázat správci daně, že hradil Dědic s Výhradou] Dědic s Výhradou prokáže správci daně, že platba provedena na ODÚ Zůstavitele je jeho platbou (tj. platbou provedenou Dědicem s Výhradou, popř. jeho zástupcem) například tím, že předloží správci daně písemnost, která prokazuje, že on je majitelem účtu, z kterého platba daně byla

provedena nebo předloží správci daně složenku, kterou daň uhradil, apod.

[Platby před skončením řízení o pozůstalosti] Správce daně bude brát v úvahu do celkového součtu, co má dědic s výhradou uhradit, i takové platby, které byly uhrazeny na ODÚ Zůstavitele v souvislosti s předmětem řízení o pozůstalosti před skončením řízení o pozůstalosti, samozřejmě při splnění výše uvedených podmínek.

[Povinnost zaznamenat změnu do Tabulek] V případě, že Správce daně Zůstavitele bude považovat skutečnost, že platbu na ODÚ Zůstavitele provedl konkrétní Dědic s Výhradou za prokázanou, musí výši této platby zaznamenat do Tabulky Dědice s Výhradou a odečíst ji od „Částku, kterou může ještě správce daně po Dědici s Výhradou požadovat“ [jelikož Dědic s Výhradou hradí dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ), resp. výše odpovídající jeho dědickému podílu (viz § 1707 OZ)].

II. 13. C. Postup správce daně týkající se nedoplatku na ODÚ Zůstavitele

[Vznik přeplatku na ODÚ dědice] Obecně platí, že pokud má dědic „vlastní“ ODÚ, tak na ODÚ Zůstavitele je nutno pohlížet ve vztahu k tomuto vlastnímu ODÚ jako na další ODÚ dědice jakožto daňového subjektu. V případě vzniku přeplatku na „vlastním“ ODÚ dědice se vůči ODÚ Zůstavitele aplikuje ust. § 154 a § 155 daňového řádu.

[Nezbytné úkony správce daně] Jelikož však převody a párování mezi „vlastním“ ODÚ dědice a ODÚ Zůstavitele nejsou v ADISu zautomatizované, je nezbytné, aby správce daně provedl alespoň následující kroky:

a) Ve chvíli, kdy bude mít správce daně k dispozici pravomocné rozhodnutí o dědictví - zkontroloval, zda se na ODÚ Zůstavitele nenachází nedoplatek a provedl následující postup:

1. Pokud se na ODÚ Zůstavitele nedoplatek **nachází** - správce daně zjistí, zda na ODÚ dědice je přeplatek, který by v souladu s daňovým řádem bylo možné použít na úhradu nedoplatku na ODÚ Zůstavitele.
2. Pokud se na **ODÚ dědice** takový **přeplatek** nachází - musí správce daně zjistit, zda dědic, který má na „vlastním“ ODÚ přeplatek, je Dědicem s Výhradou nebo Dědicem bez Výhrady.
3. Správce daně Zůstavitele se proto podívá do Tabulky na dědice, který má na „vlastním“ ODÚ přeplatek, zda je Dědicem s Výhradou nebo Dědicem bez Výhrady.
 - Pokud je dědic, který má na „vlastním“ ODÚ přeplatek, Dědicem bez Výhrady – Správce daně Zůstavitele může v případě potřeby použít celý přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice bez Výhrady na nedoplatek nacházející se na ODÚ Zůstavitele. Správce daně však musí postupovat v souladu s § 154 a § 155 daňového řádu. V případě, že se použije přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice na nedoplatek nacházející se na ODÚ Zůstavitele, Správce daně Zůstavitele toto nebude zaznamenávat do Tabulky Dědice Bez Výhrady (jelikož Dědic Bez Výhrady hradí dluhy zůstavitele v plném rozsahu).
 - Pokud je dědic, který má na „vlastním“ ODÚ přeplatek, Dědicem s Výhradou – postupuje Správce daně Zůstavitele dále dle bodu 4.
4. Správce daně Zůstavitele se podívá v Tabulce Dědice s Výhradou do řádku „Částku, kterou může ještě správce daně po Dědici s Výhradou požadovat“ (dále též „Plnění“). Následně musí Správce daně Zůstavitele porovnat nedoplatek na ODÚ Zůstavitele s Plněním.

4a) Pokud je Plnění vyšší než nedoplatek na ODÚ Zůstavitele – správce daně přeplatek

nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice s Výhradou použije na úhradu nedoplatku na ODÚ Zůstavitele.

V případě, že se použije přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice na nedoplatek nacházející se na ODÚ Zůstavitele, Správce daně Zůstavitele musí částku nedoplatku, v jaké výši byl spárován s přeplatkem, zaznamenat do Tabulky Dědice s Výhradou, u kterého se tento přeplatek použil [jelikož Dědic s Výhradou hradí dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ), resp. výše odpovídající jeho dědickému podílu (viz § 1707 OZ)].

4b) Pokud je Plnění nižší než nedoplatek na ODÚ Zůstavitele - správce daně přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice s Výhradou použije na úhradu nedoplatku na ODÚ Zůstavitele pouze do výše Plnění, tedy nikoliv celý nedoplatek, protože správce daně nemůže od tohoto Dědice s Výhradou požadovat více (viz § 1706 a § 1707 OZ).

V případě, že se použije přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice na nedoplatek nacházející se na ODÚ Zůstavitele, Správce daně Zůstavitele musí výši přeplatku, která byla spárována s nedoplatkem (resp. pouze do výše Plnění) na ODÚ zůstavitele zaznamenat do Tabulky Dědice s Výhradou, u kterého se tento přeplatek použil [jelikož Dědic s Výhradou hradí dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ), resp. výše odpovídající jeho dědickému podílu (viz § 1707 OZ)].

4c) Pokud je Plnění ve stejné výši jako nedoplatek na ODÚ Zůstavitele - správce daně přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice s Výhradou použije na úhradu nedoplatku ve výši Plnění.

V případě, že se použije přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice na nedoplatek nacházející se na ODÚ Zůstavitele, Správce daně Zůstavitele musí výši přeplatku, která byla spárována s nedoplatkem na ODÚ zůstavitele zaznamenat do Tabulky Dědice s Výhradou, u kterého se tento přeplatek použil [jelikož Dědic s Výhradou hradí dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ), resp. výše odpovídající jeho dědickému podílu (viz § 1707 OZ)].

b) Ve chvíli, kdy by měl správce daně vrátit dědici přeplatek vzniklý na „vlastním“ ODÚ dědice (ať už na žádost nebo z moci úřední) - zkontroloval, zda se na ODÚ Zůstavitele nenachází nedoplatek a provedl následující postup:

1. Pokud se na ODÚ Zůstavitele nedoplatek nachází - správce daně musí zjistit, zda dědic, který má na „vlastním“ ODÚ přeplatek je Dědicem s Výhradou nebo Dědicem bez Výhrady

2. Správce daně Zůstavitele se proto podívá do Tabulky na dědice, který má na „vlastním“ ODÚ „vratitelný“ přeplatek, zda je Dědicem s Výhradou nebo Dědicem bez Výhrady.

- Pokud je dědic, který má na „vlastním“ ODÚ přeplatek, Dědicem bez Výhrady – Správce daně Zůstavitele může v případě potřeby použít celý přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice bez Výhrady na nedoplatek nacházející se na ODÚ Zůstavitele. Musí však postupovat v souladu s § 154 a § 155 daňového řádu.

- Pokud je dědic, který má na „vlastním“ ODÚ přeplatek, Dědicem s Výhradou – postupuje Správce daně Zůstavitele dále dle bodu 3.

3. Správce daně Zůstavitele se podívá v Tabulce Dědice s Výhradou do řádku „Částku, kterou může ještě správce daně po Dědici s Výhradou požadovat“ (dále též „Plnění“). Následně musí Správce daně Zůstavitele porovnat nedoplatek na ODÚ Zůstavitele s Plněním.

3a) Pokud je Plnění vyšší než nedoplatek na ODÚ Zůstavitele – správce daně přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice s Výhradou použije na úhradu nedoplatku. V případě, že se použije přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice na nedoplatek

nacházející se na ODÚ Zůstavitele, Správce daně Zůstavitele musí částku nedoplatku, v jaké výši byl spárován s přeplatkem, zaznamenat do Tabulky Dědice s Výhradou, u kterého se tento přeplatek použil [jelikož Dědic s Výhradou hradí dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ), resp. výše odpovídající jeho dědickému podílu (viz § 1707 OZ)].

3b) Pokud je Plnění nižší než nedoplatek na ODÚ Zůstavitele - správce daně přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice s Výhradou použije na úhradu nedoplatku pouze do výše Plnění, tedy nikoliv celý nedoplatek, protože správce daně nemůže od tohoto Dědice s Výhradou požadovat více (viz § 1706 a § 1707 OZ).

V případě, že se použije přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice na nedoplatek nacházející se na ODÚ Zůstavitele, Správce daně Zůstavitele musí výši přeplatku, která byla spárována s nedoplatkem (resp. pouze do výše Plnění) na ODÚ zůstavitele zaznamenat do Tabulky Dědice s Výhradou, u kterého se tento přeplatek použil [jelikož Dědic s Výhradou hradí dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ), resp. výše odpovídající jeho dědickému podílu (viz § 1707 OZ)].

3c) Pokud je Plnění ve stejné výši jako nedoplatek na ODÚ Zůstavitele - správce daně přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice s Výhradou použije na úhradu nedoplatku ve výši Plnění.

V případě, že se použije přeplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ Dědice na nedoplatek nacházející se na ODÚ Zůstavitele, Správce daně Zůstavitele musí výši přeplatku, která byla spárována s nedoplatkem na ODÚ zůstavitele zaznamenat do Tabulky Dědice s Výhradou, u kterého se tento přeplatek použil [jelikož Dědic s Výhradou hradí dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ), resp. výše odpovídající jeho dědickému podílu (viz § 1707 OZ)].

Upozornění: Správce daně je povinen při výše uvedeném postupu aplikovat mj. § 154 a § 155 daňového řádu.

II. 14. ODPIS NEDOPLATKU PRO NEDOBYTNOST A ZÁNÍK NEDOPLATKU NA ODÚ ZŮSTAVITELE

[Odpis nedoplatku pro nedobytnost na ODÚ Zůstavitele – pouze u Dědice s Výhradou]

Správce daně odepíše nedoplatek pro nedobytnost za kumulativního splnění těchto podmínek:

- 1) Na ODÚ Zůstavitele se nachází nedoplatek;
- 2) Pozůstalost zdědil pouze Dědic s Výhradou (viz § 1706 OZ), popřípadě pouze více Dědiců s Výhradou (viz § 1707 OZ);
- 3) Dědic s Výhradou (pokud dědil pouze on jediný) již uhradil dluhy zůstavitele do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ); pokud je Dědiců s Výhradou více: všichni Dědicové s Výhradou uhradili dluhy zůstavitele do výše odpovídající jejich dědickému podílu (viz § 1707 OZ).

Správce daně takový nedoplatek odepíše dle § 158 daňového řádu. Tento odpis však nemůže být definitivní, mj. z důvodu, že objeví-li se po právní moci rozhodnutí o pozůstalosti majetek, který tvoří aktivum pozůstalosti, popřípadě aktivum i pasivum pozůstalosti, soud o ně doplní v dosavadním řízení vyhotovený soupis nebo seznam o aktivech a pasivech pozůstalosti. V takovém případě má správce daně možnost znovu obnovit nedoplatek (pokud již neuplynula lhůta dle § 160 daňového řádu).

[Zánik nedoplatků na ODÚ Zůstavitele – u Dědice s Výhradou i Dědice bez Výhrady]

Zánik daňových nedoplatků na ODÚ Zůstavitele, nastane až uplynutím prekluzivní lhůty pro placení daně dle § 160 daňového řádu. Pozn.: Pro daňovou pohledávku, která vzniká v důsledku daňové povinnosti zůstavitele, neběží lhůta pro placení daně ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti (viz § 239a odst. 5 daňového řádu).

II. 15. PŘEPLATEK A VRATITELNÝ PŘEPLATEK NA ODÚ ZŮSTAVITELE**[Test vratitelnosti]** U přeplatku

- který vznikl na ODÚ Zůstavitele před skončením řízení o pozůstalosti a v průběhu řízení o pozůstalosti nebyl vrácen, i
 - u přeplatku vzniklého až po skončení řízení o pozůstalosti,
- postupuje správce daně následovně:

[Postup u jednoho dědice] Postup v případě vzniku přeplatku na ODÚ Zůstavitele u jediného dědice je následující:

1. Je-li jediný dědic a ten požádá o vrácení přeplatku, popřípadě správce daně má vrátit takový přeplatek ex offa, správce daně je povinen nejdříve provést test vratitelnosti ve vztahu k tomuto dědici (na jeho vlastním ODÚ).
2. Pokud na „vlastním“ ODÚ dědice je nedoplatek, správce daně může v případě potřeby použít celý přeplatek nacházející se na ODÚ Zůstavitele na nedoplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ dědice.
3. Pokud se po výše uvedeném postupu bude na ODÚ Zůstavitele nacházet nějaký vratitelný přeplatek, správce daně tento přeplatek vrátí dědici.

Upozornění: Správce daně je povinen při výše uvedeném postupu aplikovat mj. § 154 a § 155 daňového řádu.

[Postup u vícero dědiců] Postup v případě vzniku přeplatku na ODÚ Zůstavitele u vícero dědiců je následující:

1. Je-li dědiců více, správce daně ohledně vrácení přeplatku komunikuje pouze se společným zmocněncem ve smyslu § 30 daňového řádu, který jako jediný má nejen právo žádat o vrácení přeplatku, ale též udělit správci daně dispozice ohledně toho, na jaký účet bude přeplatek případně vrácen.
2. Pokud společný zmocněnec dědiců požádá o vrácení přeplatku, který vznikl na ODÚ Zůstavitele před skončením řízení o pozůstalosti, popřípadě správce daně má vrátit takový přeplatek ex offa, je správce daně povinen nejdříve provést test vratitelnosti ve vztahu k jednotlivým dědicům (na jejich vlastních ODÚ), tj. správce daně posoudí vratitelnost přeplatku ve vztahu k daňovým povinnostem všech dědiců (bez ohledu na to, zda se jedná o Dědice s Výhradou nebo Dědice bez Výhrady).
3. Pokud na některém z „vlastních“ ODÚ dědiců je nedoplatek, správce daně může v případě potřeby použít celý přeplatek nacházející se na ODÚ Zůstavitele na nedoplatek nacházející se na „vlastním“ ODÚ kteréhokoliv dědice.
4. Pokud se po výše uvedeném postupu bude na ODÚ Zůstavitele nacházet nějaký vratitelný přeplatek, správce daně tento přeplatek vrátí společnému zmocněnci dědiců dle instrukcí společného zmocněnce.

Upozornění: Správce daně je povinen při výše uvedeném postupu aplikovat mj. § 154 a § 155 daňového řádu.

Vzájemné vypořádání majetkových nároků dědiců na vrácení přeplatku probíhá v rámci soukromoprávní roviny bez účasti správce daně.

II. 16. ŽÁDOST DĚDICE O POTVRZENÍ O BEZDLUŽNOSTI/STAVU ODÚ

[Žádost dědice o bezdlužnost] V případě, že dědic žádá o potvrzení o bezdlužnosti (viz § 66 odst. 1 a 67 odst. 3 daňového řádu)/potvrzení o stavu ODÚ (viz § 151 odst. 1 daňového řádu), je správce daně povinen do takového potvrzení, resp. sdělení o nevyhovění žádosti, zahrnout i nedoplatky týkající se daňové povinnosti zůstavitele, které přešly na dědice (tj. nedoplatky, které se nachází na ODÚ Zůstavitele). I z tohoto důvodu je nutné, aby si FÚ navzájem podávaly informaci ohledně skončení řízení o pozůstalosti. Právě i pro tyto situace slouží Tabulka Dědice s Výhradou a Tabulka Dědice bez Výhrady.

[Postup správce daně] V případě, že dědic žádá o potvrzení o bezdlužnosti, správce daně postupuje následovně:

1. Správce daně, který potvrzení o bezdlužnosti vydává, musí ověřit neexistenci daňových nedoplatků mj. na ODÚ Zůstavitele.

2. Pokud je Správce daně Zůstavitele odlišný od správce daně, který vyřizuje potvrzení o bezdlužnosti, musí se správce daně, který vyřizuje potvrzení o bezdlužnosti obrátit na Správce daně Zůstavitele.

3. Správce daně Zůstavitele nejdříve zkontroluje, zda se na ODÚ Zůstavitele nenachází nedoplatek.

- Pokud na ODÚ Zůstavitele není evidován nedoplatek – Správce daně Zůstavitele to oznámí správci daně vyřizujícímu potvrzení o bezdlužnosti. Dále již správce daně, který vydává potvrzení o bezdlužnosti bude postupovat u dědice standardně, jako u jakéhokoliv jiného daňového subjektu. Správce daně v tomto případě již nepostupuje dle následujících bodů, tj. již nebude postupovat dle bodu 4 a násl.

- Pokud na ODÚ Zůstavitele je evidován nedoplatek – postupuje Správce daně Zůstavitele dle bodu 4.

4. Správce daně Zůstavitele se podívá do Tabulek na dědice, který žádá o potvrzení o bezdlužnosti, zda je Dědicem s Výhradou nebo Dědicem bez Výhrady.

- Pokud je dědic, který žádá o potvrzení o bezdlužnosti, Dědicem bez Výhrady – Správce daně Zůstavitele do sdělení o nevyhovění žádosti o potvrzení bezdlužnosti uvede existující nedoplatek na ODÚ zůstavitele ve výši celého nedoplatku, který se momentálně nachází na ODÚ Zůstavitele. Dále již správce daně, který vydává potvrzení o bezdlužnosti, resp. sdělení o nevyhovění žádosti, bude postupovat u dědice standardně, jako u jakéhokoliv jiného daňového subjektu. Pokud jsou Správce daně Zůstavitele a správce daně, který vyřizuje potvrzení o bezdlužnosti, odlišní - Správce daně Zůstavitele předá informaci správci daně, který vyřizuje potvrzení o bezdlužnosti. Správce daně v tomto případě již nepostupuje dle následujících bodů, tj. již nebude postupovat dle bodu 5 a násl.

- Pokud je dědic, který žádá o potvrzení o bezdlužnosti, Dědicem s Výhradou – postupuje Správce daně Zůstavitele dále dle bodu 5.

5. Správce daně Zůstavitele se podívá do řádku „Částku, kterou může ještě správce daně po Dědici s Výhradou požadovat“ (dále též „Plnění“).

Následně musí Správce daně Zůstavitele porovnat nedoplatek na ODÚ Zůstavitele s Plněním.

a) Pokud je Plnění vyšší než nedoplatek na ODÚ Zůstavitele – do sdělení o nevyhovění žádosti o potvrzení bezdlužnosti uvede správce daně důvod existující nedoplatek na ODÚ zůstavitele ve výši nedoplatku, nikoliv celého Plnění (!). Samozřejmě pokud má Dědic s Výhradou nedoplatky i na „vlastním“ ODÚ do sdělení bude obsahovat i tyto nedoplatky.

b) Pokud je Plnění nižší než nedoplatek na ODÚ Zůstavitele – do sdělení o nevyhovění žádosti o potvrzení bezdlužnosti uvede správce daně důvod existující nedoplatek na ODÚ zůstavitele ve výši Plnění, nikoliv celého nedoplatku (!), protože správce daně nemůže od tohoto Dědice s Výhradou požadovat více (viz § 1706 a § 1707 OZ).

c) Pokud je Plnění ve stejné výši jako nedoplatek na ODÚ Zůstavitele – do sdělení o nevyhovění žádosti o potvrzení bezdlužnosti uvede správce daně důvod existující nedoplatek na ODÚ zůstavitele ve výši nedoplatku, resp. Plnění.

Dále již správce daně, který vydává potvrzení o bezdlužnosti, resp. sdělení o nevyhovění žádosti o potvrzení bezdlužnosti, bude postupovat u dědice standardně, jako u jakéhokoliv jiného daňového subjektu. Pokud jsou Správce daně Zůstavitele a správce daně, který vyřizuje potvrzení o bezdlužnosti odlišný - Správce daně Zůstavitele předá informaci správci daně, který vyřizuje potvrzení o bezdlužnosti.

III. STÁT JAKO ZÁKONNÝ DĚDIC DLE § 239d DAŇOVÉHO ŘÁDU

[Stát v postavení zákonného dědice] Stát je v souladu s § 1634 odst. 2 OZ v postavení zákonného dědice, kterému svědčí výhrada soupisu.

[Zvláštní režim - § 239d daňového řádu] Ustanovení § 239d daňového řádu stanoví, že „Případne-li dědictví státu, vypořádá daňovou povinnost zůstavitele správce daně.“

U státu jako zákonného dědice tedy platí v souladu s § 239d daňového řádu zvláštní režim, a to z následujících důvodů:

- Stát provádí záležitosti týkající se dědictví až skončením řízení o pozůstalosti, tedy dnem nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví. V průběhu řízení o pozůstalosti stát není zpravidla v postavení osoby spravující pozůstalost a nemá tedy ani práva a povinnosti jako daňový subjekt dle § 20 odst. 3 daňového řádu (k tomu blíže bod III. 1. Metodického pokynu).
- Skončením řízení o pozůstalosti stát je sice v postavení zákonného dědice, avšak jeho práva a povinnosti jako daňového subjektu se uplatní v omezeném rozsahu (k tomu blíže bod III. 2. Metodického pokynu).

[Za stát jedná Úřad] Za stát v postavení zákonného dědice jedná Úřad.⁴³

III. 1. ODE DNE SMRTI AŽ DO DNE PŘEDCHÁZEJÍCÍHO DNI SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

[Stát není v postavení OSP] Jelikož stát provádí většinu⁴⁴ záležitosti týkající se dědictví až skončením řízení o pozůstalosti, v průběhu řízení o pozůstalosti stát zpravidla není v postavení osoby spravující pozůstalost a nemá tedy ani práva a povinnosti jako daňový subjekt dle § 20 odst. 3 daňového řádu.

[Případy, kdy dle sdělení Notáře je OSP k dispozici] V některých řízeních o pozůstalosti se může stát, že Notář sdělí správci daně (např. na Výzvu Notáři v návaznosti na smrt DS - viz bod I. 3. B. Metodického pokynu), že pozůstalost spravuje v souladu s § 1677 osoba spravující pozůstalost (odlišná od státu). Jedná se zejména o situace, kdy v řízení o pozůstalosti po určitou dobu není jasné, že se dědicem nakonec stane stát a OSP může být po určitou dobu k dispozici. V takovém případě správce daně postupuje dle kapitoly I. Metodického pokynu, to znamená, že OSP má v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt, tedy například i povinnost podávat daňová tvrzení.

[Pokuta za opožděné tvrzení daně] Jelikož stát v případě, kdy je dědicem, není v postavení OSP a nemá tedy práva a povinnosti jako daňový subjekt, nevzniká mu ani povinnost podávat daňové tvrzení za zůstavitele. Z tohoto důvodu se v tomto případě uplatní v průběhu řízení o pozůstalosti zvláštní režim, kdy v případě nepodání daňového tvrzení nevzniká na ODÚ zůstavitele pokuta za opožděné tvrzení daně.⁴⁵

⁴³ Srov. § 10 a § 11 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁴ Občas Notář v průběhu řízení o pozůstalosti pověří stát k určitému úkonu, i když není zřejmé, zda mu dědictví nakonec připadne.

⁴⁵ Srov. rozdíly u bodu I. 7. Metodického pokynu – POKUTA ZA OPOŽDĚNÉ TVRZENÍ DANĚ

V případě, že po nějakou dobu pozůstalost spravovala v souladu s § 1677 osoba spravující pozůstalost (odlišná od státu)⁴⁶ a v tomto období vznikla na ODÚ pokuta za opožděné tvrzení daně, zvláštní režim se nepoužije, tedy pokuta za opožděné tvrzení daně zůstává předepsána na ODÚ zůstavitele a stát, resp. Úřad je povinen jí po skončení řízení o pozůstalosti uhradit (pokud tak neučinila OSP), pokud dědictví připadne státu. I zde však platí, že správce daně může po skončení řízení o pozůstalosti po státu jako Dědici s Výhradou požadovat plnění jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ).

V případě, kdy v rámci řízení o pozůstalosti nebyla správci daně známa OSP a nakonec se dědicem stal stát, tak správce daně vyhotoví úřední záznam, ve kterém uvede, že pokuta za opožděné tvrzení daně v souladu s § 239d daňového řádu nevzniká.

[Lhůta pro stanovení daně a rozhodnutí o stanovení daně týkající se daňové povinnosti zůstavitele]

Jak je uvedeno výše, stát jako zákonný dědic v postavení daňového subjektu nemá povinnost podávat daňové tvrzení za zůstavitele. V případě, že je stát jako zákonný dědic v postavení daňového subjektu, nevzniká na ODÚ zůstavitele pokuta za opožděné tvrzení daně (vyjma případů, kdy pozůstalost spravuje v souladu s § 1677 osoba spravující pozůstalost (odlišná od státu – k tomu viz výše).

V případě, že správce daně má v průběhu řízení o pozůstalosti podklady ke stanovení daně (např. zůstavitel stihl před svojí smrtí podat daňové tvrzení), správce daně postupuje jako v jiných řízeních, tedy i v průběhu řízení o pozůstalosti stanoví daň týkající se daňové povinnosti zůstavitele rozhodnutím, jelikož lhůta pro stanovení daně se podle § 148 daňového řádu v době od smrti zůstavitele do skončení řízení o pozůstalosti nestaví. Na rozhodnutích (i dalších písemnostech vydaných správcem daně) bude jako daňový subjekt, tj. příjemce rozhodnutí, nadále uváděn zůstavitel.⁴⁷

Správce daně založí případná rozhodnutí o stanovení daně do spisu.

[Doručování písemností] V průběhu řízení o pozůstalosti správce daně nedoručuje státu žádné písemnosti (jelikož stát není v postavení OSP).

III. 2. ODE DNE SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

[Stát v postavení Dědice – jako daňový subjekt má práva a povinnosti v omezeném rozsahu] Skončením řízení o pozůstalosti stát je sice v postavení zákonného dědice, avšak jeho práva a povinnosti jako daňového subjektu se uplatní v omezeném rozsahu – k tomu viz níže.

[Odpovědnost za dluhy Dědice s Výhradou] Správce daně může po skončení řízení o pozůstalosti po státu jako Dědici s Výhradou požadovat plnění jen do výše ceny nabytého dědictví (viz § 1706 OZ a § 14 odst. 4 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů).

[Místní příslušnost]

Obecně platí, že pokud byl místně příslušný FÚ jediného dědice odlišný od místně příslušného FÚ zůstavitele, skončením řízení o pozůstalosti, dojde ke změně místní příslušnosti u daňových povinností nabytých z titulu dědictví, a to tak, že nově, tj. po skončení řízení o pozůstalosti je k těmto daňovým povinnostem v souladu s § 13 a

⁴⁶ K tomu blíže předchozí odstavec s názvem „Případy, kdy dle sdělení Notáře je OSP k dispozici“

⁴⁷ Srov. bod I. 8. Metodického pokynu – LHŮTA PRO STANOVENÍ DANĚ A ROZHODNUTÍ O STANOVENÍ DANĚ TÝKAJÍCÍ SE DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE

násl. daňového řádu příslušný FÚ dědice. Místní příslušnost pro správu daňových povinností nabytých z titulu dědictví se tedy řídí stejnými pravidly jako jiné daňové povinnosti tohoto dědice.⁴⁸

V případě, že dědicem je stát, platí, že po skončení řízení o pozůstalosti je k daňovým povinnostem státu příslušný finanční úřad podle místní příslušnosti územního pracoviště Úřadu dle § 19 odst. 2 písm. b) Zákona o Úřadu a rovněž přiměřeně⁴⁹ v souladu s § 13 a násl. daňového řádu.

Podle § 19 odst. 2 písm. b) zákona č. 201/2002 Sb., o Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**Zákon o Úřadu**“) platí, že „*V případě majetku, s nímž je Úřad příslušný hospodařit podle ustanovení § 11 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění zákona č. 202/2002 Sb., plní úkoly podle uvedeného zákona územní pracoviště, v jehož územním obvodu měl předchozí majitel poslední trvalý pobyt nebo sídlo, popřípadě, v jehož územním obvodu měla sídlo organizační složka nebo státní organizace naposledy příslušná s majetkem hospodařit, nelze-li určit územní pracoviště podle písmene a) anebo nachází-li se majetek v cizině.*“

Je-li předmětem daně nemovitá věc, je ke správě daní místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitá věc nachází (viz § 13 odst. 2 daňového řádu), tedy místní příslušnost nadále zůstává u stejné místně příslušného správce daně.

[Povinnost podávat řádná a dodatečná daňová tvrzení se neuplatní] Po skončení řízení o pozůstalosti nemá stát, resp. Úřad, povinnost podávat za zůstavitele řádná ani dodatečná daňová tvrzení.

Správce daně vyhotoví úřední záznam, ve kterém uvede, že pokuta za opožděné tvrzení daně v souladu s § 239d daňového řádu nevzniká.

[Lhůta pro stanovení daně a rozhodnutí o stanovení daně týkající se daňové povinnosti zůstavitele]

V případě, že správce daně má po skončení řízení o pozůstalosti podklady ke stanovení daně v takové míře, že je schopen správně stanovit daň i bez účasti daňového subjektu, tj. státu, resp. Úřadu⁵⁰, správce daně daň stanoví z moci úřední. Jako příjemce rozhodnutí o stanovení daně musí být uveden dědic, resp. Česká republika jednající prostřednictvím Úřadu. Zaniklý daňový subjekt (tj. zůstavitel po skončení řízení o pozůstalosti) nemůže být nositelem práv a povinností a byl-li by uveden na rozhodnutí, jednalo by se o nicotné rozhodnutí (nepůsobí právní účinky).

Z praktických důvodů uvede správce daně do rozhodnutí o stanovení daně (kromě dědice jakožto příjemce rozhodnutí) i identifikační údaje zůstavitele s uvedením, že se jedná o právního předchůdce.

Daň týkající se daňové povinnosti zůstavitele se i po skončení řízení o pozůstalosti předepíše na ODÚ Zůstavitele, a to z důvodu, že daňová povinnost zůstavitele se i po skončení řízení o pozůstalosti stále eviduje na ODÚ Zůstavitele.

Jako variabilní symbol bude v rozhodnutí o stanovení daně uvedeno rodné číslo, popř.

⁴⁸ Srov. bod II. 4. B. Metodického pokynu – Přejedání daňové povinnosti zůstavitele na jediného dědice

⁴⁹ Slovem „*přiměřeně*“ myšleno, že ustanovení § 13 daňového řádu sice primárně stanoví, který správce daně je příslušný, avšak na daný případ je nutno aplikovat i § 19 odst. 2 písm. b) Zákona o Úřadu, který upravuje, které územní pracoviště Úřadu plní úkoly podle Zákona o Úřadu.

⁵⁰ Jedná se například o daň z nemovitých věcí, neboť v dané situaci správce daně ví z katastru nemovitostí, že došlo k okolnostem rozhodným pro stanovení daně.

kmenová část DIČ zůstavitele (byl-li zůstavitel registrován).

[Doručování písemností, adresát a příjemce rozhodnutí] Po skončení řízení o pozůstalosti správce daně doručí Úřadu:

- Všechny písemnosti, které by měl povinnost **v průběhu řízení o pozůstalosti** doručit daňovému subjektu (resp. OSP, kdyby byla k dispozici)⁵¹, tedy v nalézací i platební rovině.
Jelikož v průběhu řízení o pozůstalosti platí právní fikce prodloužení života zůstavitele, zůstává zde, jako **příjemce rozhodnutí** zůstavitel → tedy správce daně nevydává nová rozhodnutí, pouze pro informaci zašle Úřadu písemnosti, které již byly vydány v průběhu řízení o pozůstalosti a které by měl povinnost v průběhu řízení o pozůstalosti doručit daňovému subjektu (resp. OSP, kdyby byla k dispozici).
- Všechny písemnosti, které by doručoval daňovému subjektu, resp. jakémukoli dědici v postavení daňového subjektu **po skončení řízení o pozůstalosti**. Příjemcem písemností je Česká republika jednajícím prostřednictvím Úřadu. Zaniklý daňový subjekt (tj. zůstavitel po skončení řízení o pozůstalosti) nemůže být po skončení řízení o pozůstalosti nositelem práv a povinností.⁵²

Adresou pro případné doručování je v obou případech adresa příslušného územního pracoviště Úřadu.

[Zvláštní režim – platební rovina] Uplatní se zvláštní režim v souladu s § 239d daňového řádu a správce daně vypořádává se státem, resp. s Úřadem, daňovou povinností „pouze“ v platební rovině. Pro informaci však správce daně doručuje Úřadu písemnosti týkající se i nalézací roviny – k tomu viz výše.

[Vyrozumění o výši nedoplatku pro Úřad] V případě, že se na ODÚ Zůstavitele po skončení řízení o pozůstalosti nachází nedoplatek, správce daně zašle státu, resp. Úřadu, vyrozumění o výši nedoplatku (dále jen „**Vyrozumění pro Úřad**“). Vzor Vyrozumění pro Úřad je přílohou č. 10 Metodického pokynu.

[Uvedení zůstavitele jako právního předchůdce] Z praktických důvodů uvede správce daně do Vyrozumění pro Úřad i identifikační údaje zůstavitele s uvedením, že se jedná o právního předchůdce.

[Variabilní symbol zůstavitele] Jako variabilní symbol uvede správce daně ve Vyrozumění pro Úřad rodné číslo, popř. kmenovou část DIČ zůstavitele (byl-li zůstavitel registrován). Rovněž stát, resp. Úřad, po skončení řízení o pozůstalosti je povinen při platbě týkající se daňové povinnosti, která na něho přešla rozhodnutím soudu o dědictví i nadále uvádět variabilní symbol zůstavitele (tj. rodné číslo, popř. kmenovou část DIČ zůstavitele).

[Uhrazení nedoplatku- bez zbytečného odkladu] Správce daně ve Vyrozumění pro Úřad stanoví Úřadu, aby bez zbytečného odkladu uhradil nedoplatek.

[Úrok z prodlení] Ode dne následujícího po skončení řízení o pozůstalosti opět vzniká úrok z prodlení u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele, která přešla na dědice, tedy i na stát (srov. § 253 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je povinen požadovat od státu, resp. Úřadu, úrok z prodlení a stát, resp. Úřad, je povinen úrok z prodlení uhradit.

⁵¹ Ve většině případů však OSP není k dispozici, jelikož stát nemá postavení OSP – k tomu blíže viz bod III. 1. Metodického pokynu - ODE DNE SMRTI AŽ DO DNE PŘEDCHÁZEJÍCÍHO DNI SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

⁵² Srov. bod II. 8. Metodického pokynu – ROZHODNUTÍ O STANOVENÍ DANĚ TÝKAJÍCÍ SE DAŇOVÉ POVINNOSTI ZŮSTAVITELE

[V případě neuhrazení nedoplatku ze strany Úřadu - komunikace správce daně s Úřadem] V případě, že by ze strany Úřadu nebyl nedoplatek ve lhůtě 30 dnů od doručení uhrazen, správce daně se na územní pracoviště Úřadu obrátí neformálním způsobem (telefonicky, dopisem apod.). Z tohoto důvodu neobsahuje vzor Vyrozumění pro Úřad (oproti klasickému vyrozumění o výši nedoplatku) pasáže týkající se vymáhání.

[Přeplatky a nedoplatky u vícero zůstavitelů nelze převádět] Úřad vede každou majetkovou podstatu zůstavitele samostatně. Z praktických důvodů proto nedochází k vzájemnému převádění přeplateků na nedoplatky u různých zůstavitelů, kde dědicem je stát.

[Co v případě, že správce daně zaslal Úřadu běžné vyrozumění o výši nedoplatku a Úřad nedoplatek neuhradil] V případě, že správce daně zaslal v minulosti Úřadu běžné vyrozumění o výši nedoplatku a Úřad nedoplatek neuhradil, správce daně postupuje následovně:

- 1) **Situace, kdy již uplynula prekluzivní lhůta pro placení daně dle § 160 daňového řádu**⁵³ → nedoplatek ze zákona zanikl a správce daně vyhotoví úřední záznam o uplynutí prekluzivní lhůty pro placení daně.⁵⁴
- 2) **Situace, kdy ještě neuplynula prekluzivní lhůta pro placení daně dle § 160 daňového řádu** → správce daně zašle Úřadu Vyrozumění pro Úřad, tedy postupuje stejným způsobem, jakoby běžné vyrozumění o výši nedoplatku nezaslal.

[Povinnost Úřadu uhradit dluhy vzniklé i po civilní smrti zůstavitele] Jelikož se daňovou povinností zůstavitele rozumí jak daňová povinnost vzniklá před smrtí zůstavitele, tak i daňová povinnost vzniklá ode dne smrti zůstavitele do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti,⁵⁵ stát, resp. Úřad, je povinen uhradit dluhy vzniklé jak před smrtí zůstavitele, tak i dluhy vzniklé ode dne smrti zůstavitele do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

IV. POZŮSTALOST BEZ MAJETKU

[§ 153 a 154 ZŘS] Nezanechal-li zůstavitel žádný majetek patřící do pozůstalosti, soud řízení o pozůstalosti zastaví (§ 153 ZŘS), stejně jako v případě, pokud zůstavitel zanechal majetek bez hodnoty nebo jen majetek nepatrné hodnoty, který soud vydal tomu, kdo se postaral o pohřeb (§ 154 ZŘS). Právní mocí rozhodnutí o zastavení řízení podle § 153 nebo 154 ZŘS je řízení o pozůstalosti skončeno, a to bez určení dědiců.⁵⁶

IV. 1. ODE DNE SMRTI AŽ DO DNE PŘEDCHÁZEJÍCÍHO DNI SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

[Komunikace správce daně s Notářem] V první kapitole Metodického pokynu je popsán postup, jak se správce daně může dozvědět informace týkající se řízení o pozůstalosti, tedy správce daně zašle Notáři výzvu dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu neprodleně poté,

⁵³ Pozn.: Pro daňovou pohledávku, která vzniká v důsledku daňové povinnosti zůstavitele, neběží lhůta pro placení daně ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti (viz § 239a odst. 5 daňového řádu).

⁵⁴ Viz čl. VI. Metodického pokynu k provádění odpisu nedoplatku pro nedobytnost, čj. 186324/16/7700-30132-706611, ze dne 16. 12. 2016

⁵⁵ Srov. bod I. 2. Metodického pokynu – DAŇOVÁ POVINNOST ZŮSTAVITELE

⁵⁶ Srov. Občanský zákoník - Komentář - Svazek IV (dědické právo), J. Švestka, J. Dvořák, J. Fiala, M. Šešina, K. Wawerka, Wolters Kluwer, 2014, s. 6

co se dozví o smrti daňového subjektu.⁵⁷

[Postup při sdělení Notáře, že zůstavitel nezanechal žádný majetek, resp. zanechal majetek bez hodnoty (viz § 153 ZŘS) nebo nepatrné hodnoty (viz § 154 ZŘS)] Pokud Notář na tuto výzvu sdělí správci daně, že zůstavitel zřejmě nezanechal žádný majetek patřící do pozůstalosti, popřípadě zanechal majetek bez hodnoty nebo nepatrné hodnoty a Notář správci daně oznámí, že hodlá řízení o pozůstalosti v souladu s § 155 ZŘS zastavit a Notář zároveň:

- a) **sdělí správci daně osoby, které spravují pozůstalost:**
Správce daně považuje tyto osoby v souladu s § 1677 OZ za OSP.
Správce daně bude i nadále postupovat dle I. kapitoly Metodického pokynu, jelikož až do skončení řízení o pozůstalosti není postaveno najisto, zda Notář řízení dle § 155 ZŘS skutečně zastaví nebo nikoliv.
- b) **sdělí správci daně, že není osoby, která by v souladu s § 1677 OZ spravovala pozůstalost:**
Správce daně nemůže žádnou osobu považovat za OSP. V takovém případě správce daně požádá Notáře, aby v případě, že se v předmětném řízení o pozůstalosti změní okolnosti (tedy bude některé osoby moci považovat za osoby, které v souladu s § 1677 spravují pozůstalost), neprodleně správce daně o této skutečnosti informoval.

IV. 2. ODE DNE SKONČENÍ ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

[Komunikace správce daně s Notářem] Správce daně již hned poté, co se doví o smrti daňového subjektu, zasílá Notáři výzvu dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, která obsahuje mj. žádost správce daně o podání neprodlené informace ze strany Notáře o skončení řízení o pozůstalosti [k tomu blíže viz bod I. 3. B. Metodického pokynu - Komunikace s OSP a způsoby, jak se správce daně může dozvědět informace týkající se řízení o pozůstalosti (výzva dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu)].

[Nedokončená daňová řízení] Jelikož právní mocí rozhodnutí o zastavení řízení podle § 153 nebo 154 ZŘS je řízení o pozůstalosti skončeno bez určení dědiců, daňová povinnost zůstavitele nepřechází na žádnou osobu. Z tohoto důvodu je správce daně povinen všechna nedokončená daňová řízení rozhodnutím dle § 106 odst. 1 písm. c) daňového řádu zastavit. Správce daně rozhodnutí dle § 106 odst. 1 písm. c) daňového řádu nedoručuje a nelze vůči němu uplatnit opravné prostředky; to neplatí, pokud je ve věci více příjemců rozhodnutí. Za den doručení rozhodnutí se považuje den založení do spisu (srov. § 106 odst. 3 daňového řádu).

[Odpis nedoplatku pro nedobytnost na ODÚ Zůstavitele] V případě, že se na ODÚ Zůstavitele nachází nedoplatek, správce daně takový nedoplatek odepíše dle § 158 daňového řádu. Tento odpis však nemůže být definitivní, mj. z důvodu, že objeví-li se po právní moci rozhodnutí, jímž bylo řízení o pozůstalosti zastaveno (§ 153 a 154 ZŘS), majetek, který tvoří aktivum pozůstalosti, popřípadě aktivum i pasivum pozůstalosti (Dědictví však nebude projednáno, objeví-li se pouze pasivum pozůstalosti - viz § 192 in fine ZŘS), soud v souladu s § 192 ZŘS projedná dědictví. V takovém případě má správce daně možnost znovu obnovit nedoplatek (pokud již neuplynula lhůta dle § 160 daňového řádu).

[Zánik nedoplatků na ODÚ Zůstavitele] Definitivní zánik daňových nedoplatků daňového subjektu, který zemřel bez určení právního nástupnictví zastavením řízení podle § 153 nebo

⁵⁷ k tomu blíže - viz bod I. 3. B. Metodického pokynu nazvaný Komunikace s OSP a způsoby, jak se správce daně může dozvědět informace týkající se řízení o pozůstalosti (výzva dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu)

154 ZŘS, nastane až uplynutím prekluzivní lhůty pro placení daně dle § 160 daňového řádu. Pozn.: Pro daňovou pohledávku, která vzniká v důsledku daňové povinnosti zůstavitele, neběží lhůta pro placení daně ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti (viz § 239a odst. 5 daňového řádu).

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Příloha/y

- 1a. Výzva Notáři v návaznosti na smrt DS (3 listy)
- 1b. Výzva Notáři v návaznosti na smrt DS - naléhavější (3 listy)
2. Výzva Notáři v návaznosti na žádost o vrácení přeplatku (3 listy)
3. Výzva Notáři v návaznosti na vznik povinnosti SD vrátit přeplatek ze zákona (3 listy)
4. Pokyny a vzory tabulek pro přehled případných nedoplatků dědice na ODÚ zůstavitele po skončení řízení o pozůstalosti (5 listů)
5. Příklady k vyplnění tabulek pro přehled případných nedoplatků a přeplatků dědice na ODÚ zůstavitele po skončení řízení o pozůstalosti (7 listů)
6. Jednorázové oznámení k informaci o plnění/přechodu daňové povinnosti (1 list)
7. Tabulka k postupu v případě nesplnění povinnosti podat DAP týkající se přechodu daňové povinnosti u FO (1 list)
8. Podpisová doložka, která je přílohou tiskopisů (1 list)
9. Vratitelný přeplatek před skončením řízení o pozůstalosti (3 listy)
10. Vyrozumění pro Úřad (2 listy) – NOVÉ

Na vědomí

Odboru 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí
Odboru 39 – Správní činnosti Ministerstva financí
Odboru 72 – Státní majetek Ministerstva financí
Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových
Generálnímu ředitelství cel