



Sekce právní

Č. j.: 177/21/7700-30133-051108

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

Zasláno pouze elektronicky – datová schránka

M E T O D I C K Ý P O K Y N

Procesní nástupnictví fyzické osoby v daňové exekuci

Tento metodický pokyn upravuje postup správce daně v daňové exekuci v případě smrti daňového subjektu (fyzické osoby). Metodické řešení má poskytnout správci daně pravidla, kdy a za jakých podmínek je na místě nařídit daňovou exekuci nebo v daňové exekuci po smrti daňového subjektu pokračovat, zda lze pokračovat v daňové exekuci proti dědici (dědicům) daňového subjektu, a kdy je třeba daňovou exekuci zastavit.

Obsah metodického pokynu

ÚČEL METODICKÉHO POKYNU	2
Předmět metodického řešení	2
Východiska metodického řešení	2
SMRT DAŇOVÉHO SUBJEKTU.....	3
Účinky smrti.....	3
Svolání věřitelů	4
VYMÁHÁNÍ DANĚ PO DOBU ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI	4
Rozsah exekučního postihu.....	4
Srážky ze mzdy	5
Příkázání pohledávek	6
Prodej movitých a nemovitých věcí.....	6
PŘECHOD DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	7
Rozhodnutí o dědictví	7
Pluralita dědiců	8
Dědic nezpůsobilý k přechodu daňové povinnosti.....	8
Výhrada soupisu.....	8
Absence výhody výhrady soupisu.....	9
Mnohost věřitelů zůstavitele.....	10

ZASTAVENÍ DAŇOVÉ EXEKUCE	11
Zastavení řízení o pozůstalosti	11
Odúmrť	12
Likvidace pozůstalosti	12
Odpis nedoplatku	13
SPOLEČNÁ USTANOVENÍ	13
Místní příslušnost	13
Zrušovací a přechodné ustanovení	14
Účinnost	14

ČÁST PRVNÍ ÚČEL METODICKÉHO POKYNU

Článek I. Předmět metodického řešení

[1] Cílem metodického řešení je stanovit postupy, které povedou k co nejrychlejšímu zapravení daně za situace, kdy správce daně za života zůstavitele v rámci daňové exekuce zajistil movité věci nebo určil cenu nemovitých věcí, čímž dojde k vyloučení vzniku exekučních nákladů na další úschovu zabaveného majetku a současně nedojde k přechodu neuhrazené daně na dědice. Metodický pokyn dále předkládá řešení pro situace, kdy smrtí nedošlo k ukončení provozu závodu zůstavitele a jehož činnost nadále vede ke vzniku daňových povinností. Pokud další provoz závodu generuje zisk a vzniká mu daňová povinnost na dani z přidané hodnoty anebo při jeho provozu dojde k porušení rozpočtové kázně, je nutné předložit metodické řešení, které povede k nucenému splnění daňových povinností, které nebudou uhrazeny dobrovolně.

[2] Obsah metodického pokynu vychází z vyhodnocení platné právní úpravy, zejména z fikce prodloužení života daňového subjektu, z nutnosti omezení ve způsobech provedení daňové exekuce po smrti daňového subjektu a ze způsobů skončení řízení o pozůstalosti, včetně možnosti výhrady soupisu anebo likvidace pozůstalosti, a ze zohlednění obsahu vydaných metodických řešení.

Článek II. Východiska metodického řešení

[1] Postup v daňové exekuci po smrti daňového subjektu vychází z fikce prodloužení života. Pro zjednodušení postupu považuje ustanovení § 239a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), z pohledu správy daní zůstavitele až do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti stále za osobu zúčastňovanou na správě daní. K přechodu daňové povinnosti, pokud pozůstalost nabude dědic, dojde až dnem právní moci rozhodnutí o dědictví.

[2] Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření“), uvádí, že „... z *uvedené právní fikce*

vyplývá, že pro účely správy daní se na zůstavitele hledí zejména tak, jako by mu nadále svědčila jeho někdejší majetková práva a nadále byl účastníkem svých někdejších smluvních vztahů¹. Tento pohled lze přenést i do daňové exekuce. Právní jednání zůstavitele má podobu nepřímého zastoupení, když osoba spravující pozůstalost jedná vlastním jménem a na účet pozůstalosti.

[3] Některé okolnosti rozhodné pro pokračování v daňové exekuci, zejména vymezení procesního postavení osoby spravující pozůstalost, okamžik skončení řízení o pozůstalosti, způsob placení dědice s výhradou soupisu, jakož i jakým způsobem získat informace o stavu řízení o pozůstalosti, jsou upraveny zvláštním metodickým pokynem k přechodu daňové povinnosti u fyzických osob¹. Postup při odpisu nedoplatku je podrobně upraven zvláštním metodickým pokynem k provádění odpisů². Metodické řešení vychází ze znalosti postupů upravených v těchto metodických pokynech.

ČÁST DRUHÁ SMRT DAŇOVÉHO SUBJEKTU

Článek III. Účinky smrti

[1] Smrt člověka (fyzické osoby) zpravidla nevede k zániku práv a povinností (včetně daňových povinností), tyto přecházejí na právního nástupce (dědice). Smrt člověka proto není důvodem pro ukončení vymáhání nedoplatků.

[2] Úrok z prodlení nevzniká ode dne smrti zůstavitele do dne právní moci rozhodnutí, kterým se končí řízení o pozůstalosti [ustanovení § 252 odst. 3 písm. b) DŘ].

[3] Daňová exekuce se zastaví, jen pokud je daňová povinnost vázána na osobu daňového subjektu (typicky u sankcí osobní povahy). V případě vymáhání peněžitého plnění v rámci dělené správy (ustanovení § 161 DŘ) je třeba zkoumat úpravu obsaženou ve zvláštních zákonech; k přechodu povinnosti na dědice může dojít jen na základě výslovné právní úpravy. Pokud takové ustanovení ve zvláštním zákoně není, je nutné vydat rozhodnutí o zastavení exekuce, neboť v souladu s ustanovením § 181 odst. 2 písm. e) DŘ zaniklo právo správce daně vymáhat nedoplatek. Obecně lze konstatovat, že v rámci dělené správy zanikají veškeré sankce za správní delikty, s výjimkou správních trestů uložených podnikající fyzické osobě dle zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, pokud fyzická osoba (dědic) pokračuje v podnikatelské činnosti zůstavitele.

[4] Lhůty pro činění jednotlivých vymáhacích úkonů, jak jsou stanoveny zvláštním metodickým pokynem, kterým se upravují postupy při vymáhání nedoplatků³, neběží po dobu ode dne smrti daňového subjektu do okamžiku zjištění osoby spravující pozůstalost. Tímto nejsou dotčeny lhůty pro podání přihlášky podle tohoto metodického pokynu.

¹ Aktuálně Metodickým pokynem k přechodu daňové povinnosti u fyzických osob po 1. 1. 2014, druhé novelizované znění, č. j. 64070/18/7700-10126-013989 ze dne 22. 8. 2018.

² Aktuálně Metodickým pokynem k provádění odpisu nedoplatku pro nedobytnost č. j. 186324/16/7700-30132-706611 ze dne 16. 12. 2016.

³ Aktuálně Metodickým pokynem č. j. 2/19/7700-30132-202757 ze dne 14. 3. 2019, kterým se stanoví lhůty a postupy při vymáhání nedoplatků.

[5] Správce daně poté, co zjistí, že je zahájeno řízení o pozůstalosti a jaký notář⁴ jej provádí, vyčíslí notáři neuhrazenou daň. S poskytnutím informace není spojen žádný nárok anebo lhůta pro uplatnění práva, správce daně se však stane pro notáře známým věřitelem, kterému lze doručit výzvu k přihlášení pohledávek.

Článek IV. Svolání věřitelů

[1] Svolání (konvokace) věřitelů slouží k přesnému vymezení dluhů pozůstalosti. Pokud notář vyzve věřitele, aby přihlásili své pohledávky, správce daně přihlásí neuhrazenou daň v souladu s ustanovením § 174 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních (dále jen „ZŘS“), uvede výši a důvod daňové pohledávky a případně připojí exekuční titul a rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Pohledávku lze přihlásit nejpozději do konce lhůty stanovené soudem, která činí minimálně 3 měsíce. Věřitelé, kteří se ve lhůtě stanovené v rozhodnutí soudu o svolání věřitelů nepřihlásili, nemají právo (v případě předlužení dědictví) na uhrazení pohledávek vůči dědici (dědicům). Ke ztrátě práva na uspokojení nedojde v případě, kdy je nedoplatek zajištěn zástavním právem zapsaným ve veřejném seznamu nebo rejstříku zástav [ustanovení § 1377 odst. 2 a § 1712 odst. 2 písm. b) zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“)]. I za této situace, v souladu s postulátem řádného výkonu správy daní, správce daně zajištěnou pohledávku řádně přihlásí.

[2] Doručení výzvy k přihlášení pohledávek nemá vliv na další provádění daňové exekuce. Do skončení řízení o svolání věřitelů sice nemá dědic povinnost uspokojovat věřitele (ustanovení § 1711 OZ), daňová pohledávka však z důvodu svolání věřitelů nezaniká. Výhoda v podobě dočasné absence povinnosti uspokojovat věřitele svědčí jen dědici (dědicům). Proto již soudní judikatura k Všeobecnému zákoníku občanskému z roku 1811 konstatovala, že: „*Právo v ustanovení § 813 o. z. o. dědici a opatrovníku pozůstalosti vyhrazené, aby posečkali s uspokojením pozůstalostních věřitelů až do uplynutí lhůty určené svolací vyhláškou, nevadí věřitelům, aby se pořadem práva domáhali svých pohledávek a si zjednali uspokojení vedením exekuce.*“ Daňová exekuce současně vychází z fikce prodloužení života zůstavitele, a tudíž v daňové exekuci je nadále pokračováno proti zůstaviteli a není třeba vydávat rozhodnutí o odkladu exekuce a lze pokračovat v daňové exekuci.

ČÁST TŘETÍ VYMÁHÁNÍ DANĚ PO DOBU ŘÍZENÍ O POZŮSTALOSTI

Článek V. Rozsah exekučního postihu

[1] Pokud po smrti daňového subjektu nebyl ukončen provoz jeho závodu, lze pokračovat v zahájené daňové exekuci anebo nařídit novou daňovou exekuci. Pokračovat lze v zahájené daňové exekuci, pokud správce daně přistoupil k zajištění sepsaných movitých věcí zůstavitele anebo provedl ocenění exekvovaných nemovitých věcí zůstavitele.

⁴ V řízení o pozůstalosti provádí úkony notář jako soudní komisař.

[2] Do skončení řízení o pozůstalosti lze daňovou exekucí postihovat jen majetek zůstavitele. Rozhodnutí vydaná v daňové exekuci se doručují osobě spravující pozůstalost (ustanovení § 1703 OZ) a povinnosti z daňové exekuce vyplývající plní osoba spravující pozůstalost (ustanovení § 20 odst. 3 a § 239b odst. 1 DŘ). V daňové exekuci není třeba z důvodu smrti daňového subjektu rozhodovat o procesním nástupnictví, protože procesní vymezení účastenství je předmětem fikce prodloužení života daňového subjektu do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

[3] Účinnost dalších úkonů je limitována zjištěním, kdo se stal osobou spravující pozůstalost. Uvedenou informaci správce daně zjistí výzvou notáři na průběh řízení o pozůstalosti. Pokud je informace o osobě spravující pozůstalost již správci daně známa, bude vložena v Automatickém Daňovém Informačním Systému (dále jen „ADIS“), oblast vztahů. Osobou spravující pozůstalost bude zpravidla potencionální dědic (více dědiců), případně správce pozůstalosti nebo vykonavatel závěti.

[4] Účinky vydaných rozhodnutí nastanou až řádným oznámením rozhodnutí osobě spravující pozůstalost. Přistoupit k vydání dalšího rozhodnutí či k provedení navazujícího úkonu lze tedy až poté, co předchozí rozhodnutí nabude právní moci. Účinky dosud vydaných rozhodnutí však nejsou smrtí daňového subjektu dotčeny⁵. Správce daně předtím, než nařídí daňovou exekuci anebo než bude pokračovat v daňové exekuci, vyrozumí osobu spravující pozůstalost podle ustanovení § 153 odst. 3 DŘ o výši nedoplatku zůstavitele.

Článek VI. Srážky ze mzdy

[1] Smrtí zanikají jen taková práva, která jsou vázána výlučně na osobu zůstavitele. Mezi ně lze řadit právo na mzdu anebo jiný příjem za (osobně) vykonanou práci. Smrtí tedy zanikl nárok daňovému subjektu na výplatu mzdy, a tudíž tento nárok nemůže být předmětem exekučního postihu. Po smrti daňového subjektu tak již nelze vydat exekuční příkaz postihující mzdu nebo jiný příjem daňového subjektu. Pokud bylo rozhodnuto o provedení exekuce srážkami ze mzdy (anebo jiného příjmu), nelze v daňové exekuci pokračovat; daňová exekuce musí být podle ustanovení § 181 odst. 2 písm. i) DŘ zastavena.

[2] Pokud plátce mzdy provedl srážku ze mzdy za dobu po smrti daňového subjektu, budou správcem daně uvedené peněžní prostředky vráceny plátcí mzdy. Smrtí daňového subjektu též zaniklo úkojné právo správce daně vůči plátcí mzdy založené nařízením daňové exekuce. Správce daně proto srážky ze mzdy za dobu po smrti daňového subjektu vrátí plátcí mzdy bez žádosti do 15 kalendářních dnů ode dne zastavení daňové exekuce (ustanovení § 155b odst. 5 písm. b) DŘ]. Úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká.

⁵ Například k ocenění movitých a nemovitých věcí lze přistoupit poté, co bude exekuční příkaz v právní moci (řádně oznámen osobě spravující pozůstalost). Z uvedeného lze dovodit, že pokud je dražební vyhláška řádně za života daňovému subjektu doručena, lze dražbu provést, i pokud daňový subjekt následně zemřel (správce daně se zpravidla ani o smrti daňového subjektu nedozví, pokud k ní dojde několik dní před dražbou). Účinky rozhodnutí o příklepu spočívající v přechodu vlastnictví na vydražitele ke dni udělení příklepu mohou nastat až poté, co bude rozhodnutí o příklepu doručeno osobě spravující pozůstalost (za předpokladu, že rozhodnutí nabude právní moci a vydražitel zaplatí nejvyšší podání).

Článek VII. Příkázání pohledávek

[1] Smlouva o účtu nezaniká smrtí daňového subjektu. V řízení o pozůstalosti lze rozhodnout o závěře pozůstalosti či o zákazu výplaty z účtu, což nelze vyložit jinak, než jako omezení smluvní volnosti osob oprávněných disponovat s účtem zůstavitele (včetně osoby spravující pozůstalost). Daňová exekuce je prováděna „bez ohledu na vůli daňového subjektu“ s cílem zajistit nucené vymožení dobrovolně neuhrazené daňové povinnosti. Pokud tedy účet existuje i po smrti daňového subjektu a (za normálních okolností) může osoba spravující pozůstalost nakládat s peněžními prostředky na účtu, lze přistoupit k vydání exekučního příkazu postihující účet zůstavitele u poskytovatele platebních služeb anebo v daňové exekuci pokračovat.

[2] Smrt zůstavitele (daňového subjektu) nemá vliv na běh půlročního sledovacího období. Pokud byla daňová exekuce nařízena za života zůstavitele pro úrok z prodlení do dne zaplacení, správce daně daňovou exekuci částečně zastaví pro úrok z prodlení ode dne následujícího po smrti zůstavitele do zaplacení [ustanovení § 181 odst. 2 písm. b) a odst. 3 DŘ]. Obdobně správce daně postupuje i u jiných příkázaných peněžitých pohledávek, které nezanikly smrtí zůstavitele.

[3] Exekuční příkaz k provedení daňové exekuce příkázáním jiné peněžité pohledávky nebo postižením jiných majetkových práv lze vydat, pokud jiná peněžitá pohledávka nebo jiné majetkové právo nezaniklo smrtí daňového subjektu. Pokud není předmětem exekučního postihu nárok vázaný na osobu zůstavitele, lze pokračovat v daňové exekuci příkázáním jiné peněžité pohledávky nebo postižením jiných majetkových práv.

[4] Pohledávky vázané výlučně na osobu daňového subjektu zanikají jeho smrtí. Tato okolnost mnohdy vyplývá ze samotné právní úpravy. Typicky dochází k zániku zaopatřovacích smluv, zaniká penzijní připojištění (doplňkové penzijní spoření) anebo životní pojištění. Po smrti zůstavitele již nemůže dojít k vydání exekučního příkazu, kterým by byly postiženy tyto majetkové hodnoty; nařízená daňová exekuce musí být podle ustanovení § 181 odst. 2 písm. j) DŘ zastavena.

[5] Pokud pohledávka zůstavitele nezanikla, lze v daňové exekuci pokračovat. Správce daně činí další úkony ve věci exekuce příkázáním pohledávky z titulu nároku na vyplacení cen z obchodních smluv uzavřených za života zůstavitelem anebo ve věci exekuce postižením účasti v obchodních společnostech (až dědic se může domáhat zrušení účasti ve společnosti soudem) nebo družstevního podílu.

Článek VIII. Prodej movitých a nemovitých věcí

[1] Nařídit a pokračovat lze v daňové exekuci prodejem movitých věcí a nemovitých věcí; předmětem exekučního postihu (včetně případného rozšíření soupisu) lze učinit jen movité a nemovité věci, které daňový subjekt vlastnil k okamžiku smrti. Pokud daňový subjekt vlastnil ke dni smrti závod či jinou věc přinášející užitek a dříve, než dojde k rozhodnutí o dědictví, bude oddělen plod od věci hlavní (například závod vyrobí nové zboží, dojde ke smíšení

několika věcí či k narození mláďat postiženého stáda hospodářských zvířat), je možné exekuční postih rozšířit i o tyto movité věci.

[2] Předmětem exekuce prodejem movitých věcí nelze nadále učinit věci vyloučené z exekuce (ustanovení § 321 a § 322 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád). Daňový subjekt sic zemřel, a tudíž z jeho strany nelze předpokládat uspokojování základních životních potřeb, nicméně zachování této potřeby lze očekávat u pozůstalých a osob, které byly závislé na výživě zůstavitele.

ČÁST ČTVRTÁ PŘECHOD DAŇOVÉ POVINNOSTI

Článek IX. Rozhodnutí o dědictví

[1] Daňová povinnost **přechází na dědice** daňového subjektu rozhodnutím soudu (ustanovení § 239a odst. 3 DŘ). Rozhodnutím o dědictví řízení o pozůstalosti končí s tím, že majetek daňového subjektu – tedy i práva a (daňové) povinnosti – přecházejí na dědice. **Správce daně nebude vydávat žádné rozhodnutí o procesním nástupnictví**, neboť k přechodu povinnosti dochází přímo ze zákona. Správce daně pokračuje v neskončených daňových exekucích proti dědici. Podle důvodové zprávy k zákonnému opatření „... *nedochází ke sloučení osobního daňového účtu zůstavitele a osobního daňového účtu dědice*“. Pokud dědic neuplatnil výhradu soupisu, **hradí dluhy zůstavitele v plném rozsahu**.

[2] Rozhodnutím o dědictví dochází ke splnutí majetku zůstavitele a dědice. Daňovou exekucí lze postihnout **i majetek dědice** (nejen majetek zděděný po zůstaviteli), tedy po právní moci rozhodnutí o dědictví lze exekučním příkazem postihnout pouze výlučný majetek dědice a majetek ve společném jmění manželů v omezeném rozsahu dle ustanovení § 732 OZ⁶. Rozsah tohoto majetku správce daně zjišťuje v rámci vyhledávací činnosti dle DŘ. Vydání exekučního příkazu zpravidla předchází vyrozumění podle ustanovení § 153 odst. 3 DŘ.

[3] Dosud vynaložené exekuční náklady hradí dědic. Ode dne následujícího po dni právní moci rozhodnutí o dědictví opět vzniká úrok z prodlení u daňových pohledávek vzniklých v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele. **Exekuční náklady a úroky z prodlení se předepisují na osobní daňový účet zůstavitele**.

[4] Pokud má být rozhodnuto o provedení exekuce srážkami ze mzdy (jiného příjmu) dědice, je nutné vydat nový exekuční příkaz; nepostačuje doručit plátcí mzdy podle ustanovení § 187 odst. 4 DŘ exekuční příkaz, kterým byla postižena mzda (jiný příjem) zůstavitele. Uvedené je dáno tím, že daňová exekuce je vedena proti jiné osobě (předmětem exekučního postihu je nárok na mzdu osoby odlišné od zůstavitele) a tudíž nelze pořadí při provádění daňové exekuce odvozovat od doručení exekučního příkazu plátcí mzdy zůstavitele.

⁶ Dluhy, které přešly na dědice, nejsou součástí společného jmění manželů, a nevznikly ani za trvání společného jmění manželů (dluhy vznikly zůstaviteli). Protože sezdaný dědic standardně (nikoliv dědictvím) nabývá majetek do společného jmění manželů (za předpokladu, že společné jmění manželů trvá), lze dluhy, které přešly na jednoho z manželů, uspokojit ze společného jmění manželů v rozsahu stanoveném v ustanovení § 732 OZ – do výše, jež představuje podíl dědice, kdyby bylo společné jmění zrušeno a vypořádáno podle ustanovení § 742 OZ.

Článek X. Pluralita dědiců

[1] Je-li dědiců více, hradí exekučně vymáhaný nedoplatek **společně a nerozdílně**. Pokud dědici nabyli podíly na již exekučně postiženém majetku, pokračuje se v daňové exekuci se všemi dědici. Nové exekuční příkazy jsou vydávány vždy jen ohledně majetku jednotlivého dědice, co do výše aktuálního nedoplatku včetně úroků z prodlení a exekučních nákladů.

[2] Daňová exekuce skončí v okamžiku, kdy po některém anebo postupně po několika dědicích je vymožen celý nedoplatek. Pokud je takto po některém z dědiců vymožena jen část nedoplatku, správce daně částečně zastaví ostatní současně prováděné způsoby daňové exekuce. Tento postup odpovídá solidární odpovědnosti dědiců za dluhy zůstavitele.

Článek XI. Dědic nezpůsobilý k přechodu daňové povinnosti

[1] Daňová povinnost může přejít jen na dědice, který neodmítl dědictví. Pokud dědic odmítne dědictví, hledí se v souladu s ustanovením § 1486 OZ na něho, jako by dědictví nikdy nenabyl.

[2] Daňové pohledávky nelze vymáhat ani na dědici, který se dědictví vzdal. Takový dědic je na základě ustanovení § 1490 odst. 1 a § 1720 OZ zavázán věřitelům společně a nerozdílně s dědicem, v jehož prospěch se dědictví vzdal. Protože se však nestává právním nástupce zůstavitele (daňového subjektu), nelze proti němu vést pro nedoplatek zůstavitele daňovou exekuci; k solidární odpovědnosti za dluhy zůstavitele může být správcem daně povolán jen na základě civilní žaloby.

Článek XII. Výhrada soupisu

[1] Dědic, který uplatnil výhradu soupisu, hradí dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví (ustanovení § 1706 OZ). Při dalším vedení daňové exekuce vychází správce daně z obvyklé ceny majetku zůstavitele, který dědic nabyl na základě rozhodnutí soudu (ustanovení § 180 odst. 1 ZŘS). Je-li v rámci daňové exekuce vymáhán nedoplatek vyšší, než kolik činí obvyklá cena majetku zůstavitele, správce daně daňovou exekuci pro rozdíl mezi vymáhanou daňovou povinností a obvyklou cenou majetku částečně zastaví [ustanovení § 181 odst. 2 písm. b) a odst. 3 DŘ]. Rozhodnutí o částečném zastavení lze vydat, pokud bude z obsahu spisu vyplývat anebo návrhem na zastavení daňové exekuce bude osvědčeno, že dědic uplatnil výhradu soupisu a kolik činí obvyklá cena majetku zůstavitele. Rozhodnutí lze vydat i v průběhu řízení o pozůstalosti. Daňovou exekuci lze po skončení řízení pozůstalosti nařídit jen pro nedoplatky do výše ceny nabytého dědictví.

[2] Pokud je dědicem fyzická osoba, která není plně svéprávná, nebo právnická osoba veřejně prospěšná či zřízená ve veřejném zájmu, hradí v souladu s ustanovením § 1706 OZ dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví, a to i pokud výhradu soupisu neuplatnila.

[3] Specifická situace nastává v případě exekuce prodejem movitých a nemovitých věcí, které tvořily pozůstalost. Hodnota movité nebo nemovité věci zjištěná v rámci řízení o pozůstalosti není pro věřitele (a tedy ani správce daně) závazná, neboť správce daně nebyl účastníkem řízení o pozůstalosti. Při uspokojení daňových pohledávek se proto bude vycházet z nejvyššího podání, kterého bude dosaženo v rámci dražby. Dědic se může v tomto případě omezené odpovědnosti za dluhy zůstavitele dovolat návrhem na (částečné) zastavení daňové exekuce podle ustanovení § 181 odst. 2 písm. i) a odst. 3 DŘ, ve kterém bude tvrdit, že skutečná hodnota movitých nebo nemovitých věcí byla ke dni úmrtí zůstavitele nižší⁷.

[4] Cenou movité nebo nemovité věci je nutno rozumět cenu obvyklou ve smyslu ustanovení § 492 odst. 1 OZ, stanovenou v případě movitých věcí uvedených v ustanovení § 211 odst. 5 DŘ a nemovitých věcí znaleckým posudkem, vypracovaným podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Není rozhodné, zda znalecký posudek předloží dědic, třetí osoba anebo bude vypracován na základě rozhodnutí správce daně; podstatné je, aby cena byla stanovena ke dni úmrtí zůstavitele⁸. Uvedené tedy znamená, že není rozhodné ocenění v rámci řízení o pozůstalosti, ale kvalita tohoto ocenění; z ocenění tedy správce daně nemusí vycházet, pokud nebyla v rámci řízení o pozůstalosti určena obvyklá cena na základě znaleckého posudku.

[5] Pokud výsledek zpeněžení konkrétního majetku převyší nedoplatek, bude správcem daně postupováno podle ustanovení § 185 odst. 2 DŘ a vratitelný přeplatek bude vyplacen dědicovi.

[6] Exekuční náklady, které vznikly po právní moci rozhodnutí o dědictví, a úroky vzniklé po dni právní moci rozhodnutí o dědictví, nesnižují omezenou odpovědnost dědice, neboť jejich vznik lze přičítat dědici, který mohl nedoplatek zůstavitele dobrovolně uhradit.

Článek XIII.

Absence výhody výhrady soupisu

[1] K výhradě soupisu správce daně nepřihlíží, pokud se dědic neoprávněně ujme plné správy pozůstalosti (ustanovení § 1681 odst. 1 OZ) anebo pokud dědic neuvede úplné informace o majetku zůstavitele (ustanovení § 1688 odst. 1 OZ). Prakticky lze dopady citovaných ustanovení OZ vztáhnout na daňovou exekuci v případě, že v rámci daňové exekuce byly postiženy (a dosud nebyly zpeněženy) majetkové hodnoty zůstavitele, které dědic neuvedl do seznamu anebo do prohlášení o pozůstalostním majetku (rozhodné informace bude mít správce daně k dispozici z rozhodnutí o dědictví). Za této situace se daňová exekuce částečně nezastaví a v jejím provádění se pokračuje k vymožení celé neuhrazené daně (návrh dědice na částečné zastavení exekuce by byl v tomto případě zamítnut); exekučně lze pro tento nedoplatek postihnout i majetek dědice.

⁷ Viz Odpověď na dotaz č. j. 38911/20/7700-30133-051108 ze dne 27. 8. 2020, Úhrada nedoplatku dědicem, který uplatnil výhradu soupisu.

⁸ Za účelem prodeje majetku v dražbě bude cena stanovena ke dni vypracování znaleckého posudku správcem daně ustanoveným znalcem.

[2] Pokud po (částečném) zastavení daňové exekuce vyjde najevo, že správce daně neměl přihlížet k výhradě soupisu, anebo že obvyklá cena pozůstalosti byla vyšší, než měl správce daně za prokázané z rozhodnutí o dědictví (článek XII. odst. 1 tohoto metodického pokynu), správce daně pro nevymáhaný nedoplatek nařídí novou daňovou exekuci. Předchozí (částečné) zastavení daňové exekuce netvoří překážku věci pravomocně rozhodnuté.

Článek XIV. Mnohost věřitelů zůstavitele

[1] Pokud zanechal zůstavitel více dluhů a dědic odpovídá za dluhy pouze do výše zděděného majetku, uspokojují se přihlášení věřitelé poměrně.

[2] Pravidla pro uspokojení více věřitelů jsou shodná jako při likvidaci pozůstalosti: přednostně se uspokojují náklady řízení o pozůstalosti, náklady zůstavitelova pohřbu, náklady osob, které vykonávaly správu pozůstalosti, a pohledávky výživného; poté se poměrně uspokojují ostatní pohledávky věřitelů (ustanovení § 273 odst. 1 a 4 ZŘS). Pokud jsou pohledávky zajištěny zástavním právem, uspokojují se zajištění věřitelé podle pořadí zástavního práva (ustanovení § 270 ZŘS). Výhrada soupisu nebrání dědicovi, aby některé pohledávky uhradil ve vyšším poměru (výhradou soupisu nedochází k prekluzi práva). Pokud uhradí dědic některému z věřitelů více, nemůže se vůči ostatním věřitelům odvolávat na provedení úhrady nad rámec poměrného uspokojení.

[3] Je-li na osobním daňovém účtu zůstavitele evidováno více daňových pohledávek, hradí se (až do výše poměru připadajícího na uspokojení správce daně) v pořadí podle ustanovení § 152 DŘ.

[4] Omezené odpovědnosti za více dluhů zůstavitele se musí dědic „dovolat“ (jde o tzv. „relativní důvod“ nepřípustnosti daňové exekuce). Dědic tak učiní podáním návrhu na částečné zastavení exekuce podle ustanovení § 181 odst. 2 písm. i) a odst. 3 DŘ. V návrhu na částečné zastavení exekuce musí tvrdit rozhodné skutečnosti pro zánik povinnosti hradit část daňové pohledávky a tyto skutečnosti osvědčit listinami připojenými k návrhu na částečné zastavení exekuce (zejména tedy listinami, ze kterých bude vyplývat výše ostatních dluhů zůstavitele). Částečně lze daňovou exekuci tedy zastavit jen na základě návrhu dědice.

[5] Uplatnilo-li výhradu soupisu více dědiců, hradí v souladu s ustanovením § 239a odst. 4 DŘ společnou daňovou povinnost společně a nerozdílně. Správce daně proti každému z dědiců, kteří si vyhradili soupisu, může nařídít daňovou exekuci pro nedoplatky až do výše odpovídající dědickému podílu (ustanovení § 239a odst. 4 DŘ ve spojení s ustanovením § 1707 OZ).

Příklad omezené odpovědnosti za dluhy zůstavitele:

Hodnota zděděného majetku činí 90 000,00 Kč, hodnota dluhů činí 180 000,00 Kč. Dědic, který uplatnil výhradu soupisu, odpovídá za dluhy jen do částky 90 000,00 Kč. Pokud by zůstavitel zanechal dva dluhy ve výši 80 000,00 Kč a 100 000,00 Kč, může se dědic částečně zprostit odpovědnosti a dluhy uspokojit jen v poměru 40 000,00 Kč a 50 000,00 Kč [matematicky znázorněno (90 000 / 180 000) x 100 000].

Pokud by nedoplatek podle tohoto příkladu činil 100 000,00 Kč, správce daně by nejprve přistoupil k částečnému zastavení daňové exekuce pro 10 000,00 Kč (rozdíl mezi daňovou povinností a výší omezené odpovědnosti dědice za dluhy vyplývající z výše aktiv dědictví), a pokud by se dědic dovolal poměrného uspokojení více věřitelů, pak by správce daně ještě daňovou exekuci částečně zastavil pro částku 40 000,00 Kč (samozřejmě není vyloučeno, aby správce daně na základě návrhu dědice rozhodl najednou o částečném zastavení daňové exekuce pro „celou“ částku 50 000,00 Kč).

Připadá-li na uspokojení pohledávek správce poměrná částka 50 000,00 Kč, budou daňové pohledávky uspokojeny v pořadí dle ustanovení § 152 DŘ (nejprve nedoplatky na dani a poté nedoplatky na příslušenství daně). Pokud dojde k nařízení daňové exekuce, budou na exekuční příkaz zařazeny jen ty daňové povinnosti, ohledně nichž se lze domáhat v pořadí dle ustanovení § 152 DŘ uspokojení ve výši odpovídající poměru, ve kterém dědic odpovídá za uspokojení daňových pohledávek. O předpisu úroku, který přirostl po právní moci rozhodnutí o dědictví k dani uhrazené dědicem (vymozžené na dědici), správce daně vyrozumí dědice postupem dle § 251a odst. 3 DŘ.

Za situace, kdy by měl zůstavitel více dědiců, bude postup správce daně stejný, protože zde nastoupí solidární odpovědnost více dědiců za společnou daňovou povinnost zůstavitele – neuhrazenou daň ve výši vyplývající z omezené odpovědnosti za dluhy bude požadovat po všech dědicích, po každému z dědiců však maximálně do výše odpovídající dědickému podílu každého z dědiců zůstavitele. Pokud by některý z dědiců uhradil nad rámec daný poměrem dědických podílů, je na místě, aby se dědicové mezi sebou vypořádali až následně mimo řízení o správě daní.

ČÁST PÁTÁ

ZASTAVENÍ DAŇOVÉ EXEKUCE

Článek XV.

Zastavení řízení o pozůstalosti

[1] Daňovou exekuci správce daně zastaví dle ustanovení § 181 odst. 2 písm. i) DŘ, pokud dojde k zastavení řízení o pozůstalosti.

[2] Nezanechal-li zůstavitel žádný majetek anebo jen majetek nepatrné hodnoty (ten se vydává vypraviteli pohřbu, který se nestává dědicem), je řízení o pozůstalosti zastaveno (ustanovení § 153 a § 154 ZŘS). Právní mocí tohoto rozhodnutí končí řízení o pozůstalosti bez právního nástupce zůstavitele (bez dědice).

[3] Zástavní právo váznoucí na majetku, který přešel na vypravitele pohřbu, nezaniká. Správce daně může přistoupit k výkonu zástavního práva, pokud očekávaný výtěžek pokryje náklady na výkon zástavního práva.

Článek XVI. Odúmrť

[1] Pokud nedědí žádný dědic, případá dědictví státu. Na stát se hledí jako na zákonného dědice, kterému svědčí výhrada soupisu (odpovídá za dluhy zůstavitele jen do výše ceny nabytého dědictví). Za stát jedná Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových. Pokud je dědictví předloženo, nařídí soud na návrh státu likvidaci pozůstalosti.

[2] Pokud dědictví připadne jako odúmrť státu, nelze vydat exekuční příkaz anebo v provádění daňové exekuce pokračovat.

[3] Případne-li dědictví státu, má daňové povinnosti zůstavitele podle ustanovení § 239d DŘ vypořádat správce daně. Toto ustanovení DŘ lze též chápat jako vymezení pravomoci (formu zmocnění), kdo má uzavřít platební povinnosti zůstavitele v případě odúmrťi, přičemž touto osobou je správce daně, který spravuje osobní daňové účty zůstavitele. Příjemcem (věřitelem) a současně i osobou povinnou k úhradě nedoplatku (dlužníkem) je z důvodu splnutí tentýž subjekt – stát. Za této situace tak pokračování v daňové exekuci postrádá svého smyslu a je zde dán jiný důvod pro zastavení exekuce. Správce daně po právní moci rozhodnutí o dědictví rozhodne z moci úřední dle ustanovení § 181 odst. 2 písm. i) DŘ o zastavení daňové exekuce.

Článek XVII. Likvidace pozůstalosti

[1] Pokud je dědictví předloženo, může být v řízení o pozůstalosti nařízena likvidace pozůstalosti. Po vyvěšení usnesení o nařízení likvidace pozůstalosti na úřední desce soudu nelze nařídit daňovou exekuci.

[2] Dnem právní moci usnesení o nařízení likvidace pozůstalosti se daňová exekuce zastavuje (ustanovení § 198 odst. 1 ZŘS). Protože k zastavení daňové exekuce (z důvodu ochrany celistvosti likvidační podstaty) dochází přímo ze zákona, o zastavení se nevydává rozhodnutí podle ustanovení § 181 DŘ. Zastavení daňové exekuce se provede v ADIS bez rozhodnutí. Zákon přitom ukládá notáři, aby vyrozuměl příslušné katastrální pracoviště o zastavení daňové exekuce prodejem nemovitých věcí.

[3] Neuhrazenou daň správce daně přihlásí do likvidace pozůstalosti. Náležitosti přihlášky pohledávky jsou upraveny v ustanovení § 241 ZŘS, automatizovaná tvorba přihlášek je součástí ADIS. Přihlásit je třeba i pohledávku zajištěnou zástavním právem, jakož i pohledávku z titulu ručitého závazku – na tyto skutečnosti je nutné v přihlášce upozornit. Přihlášku pohledávky lze podat ode dne, kdy bylo rozhodnutí o nařízení likvidace vyvěšeno na úřední desce soudu, až do uplynutí lhůty, která byla stanovena v usnesení o nařízení likvidace pozůstalosti (ustanovení § 240 odst. 1 ZŘS). Lhůta pro přihlášení pohledávky nesmí být kratší než 3 měsíce, usnesení se však doručuje vyvěšením na úřední desce soudu. Z uvedeného důvodu správce daně doručuje notáři vyčíslení nedoplatku (článek III. odst. 5 tohoto metodického pokynu).

[4] Do dne skončení řízení o likvidaci pozůstalosti neběží v souladu s ustanovením § 239a odst. 5 DŘ lhůta pro placení daně. Řádně přihlášený nedoplatek nemůže být do skončení likvidace pozůstalosti prekludován.

Článek XVIII. Odpis nedoplatku

[1] Je-li z důvodů uvedených v této části metodického pokynu daňová exekuce zastavena a současně není úhrada nedoplatku zajištěna ručením nebo zástavním právem na majetku třetí osoby, správce daně vyhotoví návrh k odpisu nedoplatku pro nedobytnost, aniž by prověřoval aktuální stav majetku daňového subjektu. Při odpisu nedoplatku se postupuje podle zvláštního metodického pokynu k provádění odpisu nedoplatku.

[2] Pokud byla nařízena likvidace pozůstalosti a v zákonem stanovené lhůtě byla správcem daně učiněna přihláška pohledávky, lze přistoupit k odpisu nedoplatku až po skončení řízení o pozůstalosti, a to v závislosti na výši uspokojení daňových pohledávek, které bylo přiznáno pravomocným rozvrhovým usnesením.

ČÁST ŠESTÁ SPOLEČNÁ USTANOVENÍ

Článek XIX. Místní příslušnost

[1] Místní příslušnost správce daně se do skončení řízení o pozůstalosti nemění. Daňovou exekuci provádí správce daně, který byl příslušný k provádění daňové exekuce v den smrti zůstavitele (ustanovení § 239b odst. 3 DŘ). Pokud bylo za života daňového subjektu vydáno rozhodnutí o změně místní příslušnosti (a nebylo dosud řádně oznámeno), dojde ke změně místní příslušnosti až doručením rozhodnutí osobě spravující pozůstalost.

[2] Po přechodu daňové povinnosti provádí daňovou exekuci správce daně dědice. Místně příslušným správcem daně bude finanční úřad podle místa bydliště (sídla) dědice. Pokud je dědiců více, dokončí anebo nařídí daňovou exekuci na dědice správce daně, který byl příslušný k provádění daňové exekuce v den předcházející dni skončení řízení o pozůstalosti. Ke změně místní příslušnosti nedochází v daňových exekucích prodejem movitých věcí a nemovitých věcí zahájených před rozhodnutím o dědictví (ustanovení § 185 odst. 3 DŘ). Uvedené je dáno hospodárností řízení, kdy daňovou exekuci má dokončit ten správce daně, pro něhož jsou exekučně postižené věci nejlépe dostupné a v některých případech má movité věci již „ve své moci“ (byly správcem daně zajištěny).

[3] Pravidla pro určení místní příslušnosti v případě daně z nabytí nemovitých věcí a daně z nemovitých věcí nejsou přechodem daňové povinnosti dotčeny. Místní příslušnost správce daně se bude na základě speciální právní úpravy řídit místem nemovité věci (ustanovení § 29 zákonného opatření senátu č. 340/2003 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí a § 13 odst. 2 DŘ).

[4] Možnost delegace místní příslušnosti není tímto článkem metodického pokynu vyloučena.

Článek XX. Zrušovací a přechodné ustanovení

[1] Zrušuje se Metodická pomůcka č. j. 2554/12-2310-050002 ze dne 25. 1. 2012 – Doporučení k postupu při zjištění úmrtí daňového subjektu.

[2] Odpověď na dotaz nebo jinou metodickou pomůcku, vydanou přede dnem účinnosti tohoto metodického pokynu, nelze použít při řešení obdobného skutkového případu, pokud poskytuje odlišné metodické řešení, než které zavádí tento metodický pokyn.

[3] Tímto metodickým pokynem není upraveno metodické řešení přechodu daňové povinnosti právnické osoby. Přechod ručitelské povinnosti na dědice je upraven Pokynem GFŘ D-18 č. j. 6402/14-7001-51300-602525 ze dne 16. 9. 2014, k ručení v daňovém řízení.

Článek XXI. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti patnáctým dnem po dni jeho vydání.

Ing. Mgr. Radim Patočka, Ph.D.
ředitel sekce

Na vědomí:

Ministerstvu financí, Odbor 32 – Daňová legislativa

Ministerstvu financí, Odbor 39 – Správní činnosti

Generálnímu ředitelství cel

Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekci daňové kontroly a analytiky Generálního finančního ředitelství

Odboru daňového procesu Generálního finančního ředitelství

Odboru dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství

Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství