



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobkyně **E. F.**, zastoupené Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v evidenci daňového dluhu v celkové výši 7398 Kč na daňovém účtu žalobkyně,

**t a k t o :**

- I. **Žalovanému se nařizuje ustat v evidenci daňového dluhu žalobkyně v celkové výši 7.398,- Kč dle vyrozumění o výši nedoplatku ze dne 18. 11. 2015, č. j. 1646532/15/2707-00540-607674, a položky uvedené v daném vyrozumění odepsat z evidence daňových účtů žalobkyně.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 20.647,- Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Ing. Ladislava Kubicy.**

**O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Vymezení věci**

[1] Žalovaný zaslal dne 18. 11. 2015 žalobkyni vyrozumění dle § 153 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), kterým ji zpravil o výši nedoplatků, za které odpovídá jakožto dědička po Ing. J. H., zemřelém dne ... Dle daného vyrozumění žalovaný evidoval ke dni 6. 11. 2015 po zemřelém nedoplatky na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů fyzických osob podávajících

přiznání, přičemž nedoplatky odpovídající dědickému podílu žalobkyně dosahovaly celkové částky 7398 Kč.

[2] Žalobkyně podala dne 12. 4. 2016 u Krajského soudu v Hradci Králové žalobu, kterou se domáhala vydání rozsudku, jímž by soud nařídil žalovanému ustát v evidenci daňového dluhu žalobkyně v celkové výši 7398 Kč dle výše specifikovaného vyrozumění a položky uvedené v daném vyrozumění odepsat z evidence daňových účtů žalobkyně.

## II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

[3] Žalobkyně uvedla, že k datu úmrtí jejího otce (pana H.) byl na jeho daňových účtech evidován přeplatek na dani, o čemž svědčí (k žalobě přiložené) „*rozhodnutí správce daně ze dne 15. 10. 2013*“. Žalobkyně v rámci dědického řízení neobdržela žádný přeplatek na dani ze strany žalovaného a po smrti otce jí nebyly vyměřeny žádné daňové povinnosti. Ani uvedené sdělení neodkazuje na vznik žádných daňových povinností žalobkyně po smrti jejího otce. Žalobkyně odkázala na § 154 daňového řádu a namítla, že pokud k okamžiku úmrtí zůstavitele neexistoval nedoplatek na dani, nemohl existovat ani ke dni uvedenému v sdělení žalovaného. Pokud vznikl nějaký nedoplatek následně, není to ve vyrozumění žalovaného nijak odůvodněno. Rovněž dle „*dědického rozhodnutí*“ (jež je také přílohou žaloby) nemá žalobkyně předepsaný žádný závazek (ani pohledávku) ve věci daňových povinností zůstavitele.

[4] Žalobkyně dále uvedla, že již podala námitku proti vymáhání takové daně. V podání sice odkázala na § 261 daňového řádu, žalovaný jej však měl podle obsahu posoudit jako námitku podle § 159 téhož zákona. Namísto toho vypořádal danou námitku „*velmi formálně*“. Žalobkyně proto podala námitku proti vyřízení této stížnosti k nadřízenému orgánu, který ovšem potvrdil postup žalovaného a sdělil žalobkyni, že je povinna zaplatit uvedený dluh. Tímto žalobkyně vyčerpala jiné prostředky ochrany proti postupu správního orgánu.

## III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobkyně

[5] Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na usnesení Okresního soudu v Jičíně ze dne 12. 3. 2014, č. j. 24D 936/2012 - 285, Nd 296/2012, ve věci dědictví po Ing. J. H.. Tímto usnesením byla schválena dohoda o vypořádání dědictví, přičemž zde bylo výslovně uvedeno, že o odpovědnosti za pasiva dědictví platí § 470 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. Aktiva v podobě pohledávky za žalovaným z titulu přeplateků na dani nabyt výlučně syn T. H.. Další dědici, synové O. a T. H., se své odpovědnosti za nedoplatky zůstavitele zprostili tím, že poměrnou část daňových nedoplateků evidovaných správcem daně za zůstavitelem podle vzájemného poměru čistých dědických podílů uhradili. Neuhrazena zůstala jen poměrná část daňových nedoplateků, které správce daně eviduje za zůstavitelem na dani z přidané hodnoty ve výši 2380 Kč a dani z příjmů fyzických osob podávajících daňové přiznání ve výši 5018 Kč, která odpovídá výši dědického podílu, který nabyla dle výše uvedeného usnesení Okresního soudu v Jičíně žalobkyně. Vzhledem k existenci uvedených nedoplateků přistoupil žalovaný dne 18. 11. 2015 k vydání vyrozumění o výši

nedoplatku. Chtěl tak dát žalobkyni možnost uhradit daný nedoplatek dobrovolně a předejít tím negativním dopadům daňové exekuce.

[6] Žalovaný se dále vyjádřil ke „*stížnosti na postup*“ podané žalobkyní dne 1. 12. 2015. Dané podání považoval za stížnost dle § 261 daňového řádu a shledal ji nepřipustnou, o čemž žalobkyni vyrozuměl dne 28. 1. 2016. Žalobkyně proti tomuto postupu brojila žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, Odvolací finanční ředitelství tak učinilo a dne 14. 3. 2016 konstatovalo, že byla žalovaným vyřízena řádně. Dne 10. 2. 2016 podala žalobkyně námitku dle § 159 daňového řádu, o tomto podání rozhodl žalovaný dne 31. 3. 2016 tak, že zastavil řízení z důvodu marného uplynutí lhůty pro podání námítky.

[7] Ke způsobu vyčíslení daňových nedoplatků a přeplatků pro potřeby dědického řízení žalovaný uvedl následující. Dne 25. 4. 2013 bylo žalovanému doručeno daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za část zdaňovacího období (tj. od 1. 1. 2012 do 19. 10. 2012). Jako zástupce byl na daňovém přiznání uveden T. H. Na základě tohoto daňového přiznání vznikla daňová povinnost ve výši 13 005 Kč, která byla vyměřena na základě platebního výměru ze dne 4. 6. 2014 (tzn. po usnesení o dědictví jednomu z dědiců) a jako právní nástupce byl nadepsán pan T. H.. Stav osobního daňového účtu se ke dni 25. 4. 2013 změnil vzhledem k již evidovanému přeplatku ve výši 4499 Kč na nedoplatek ve výši 8506 Kč. Dne 25. 1. 2013 bylo žalovanému doručeno daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012, kde byla vykázána daňová povinnost ve výši 1371 Kč. Stav osobního daňového účtu se ke dni 25. 4. 2013 změnil vzhledem k do té doby evidovanému nedoplatku ve výši 2663 Kč na nedoplatek ve výši 4034 Kč. Dne 25. 1. 2013 bylo žalovanému doručeno daňové přiznání k dani silniční na kalendářní rok 2012, na jehož základě vznikl daňovému subjektu přeplatek ve výši 1019 Kč. Žalovaný evidoval ke dni úmrtí zůstavitele přeplatek na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou ve výši 1650 Kč. Dne 28. 2. 2013 bylo žalovanému doručeno vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za část zdaňovacího období od 1. 1. 2012 do 19. 10. 2012 – přeplatek 7819 Kč. Spolu s přeplatkem z předchozích zdaňovacích období vykazoval osobní daňový účet u tohoto druhu příjmu přeplatek v celkové výši 15 782 Kč.

[8] K uvedeným nedoplatkům a přeplatkům žalovaný uvedl ve sdělení ze dne 15. 10. 2013 adresovaném notářce Mgr. Z. B., že se jednalo o nedoplatky a přeplatky v návaznosti na podaná daňová přiznání, která nebyla žalovaným vyměřena, a to z důvodu, že se jedná o daňová přiznání podaná potencionálním dědicem v době, kdy nebylo postaveno najisto, že se tento skutečně dědicem stane. Proto žalovaný nemohl do doby pravomocného usnesení soudu o dědictví tomuto potencionálnímu dědici uložit daňovou povinnost. K přechodu práv a povinností zůstavitele na dědice podle § 239 daňového řádu, účinného k datu úmrtí zůstavitele, dochází až na základě pravomocného rozhodnutí soudu o dědictví. Z tohoto důvodu nemohl žalovaný provést žalobkyní namítaný převod přeplatků na nedoplatky zůstavitele před pravomocným ukončením dědického řízení.

[9] Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že nelze na základě ustanovení občanského zákoníku ukládat daňové povinnosti po skončení dědictví. Z důvodu právní jistoty jsou ke dni úmrtí stanoveny pohledávky a závazky, dědictví je na jejich základě vypořádáno mezi dědici, a pokud nedojde následně k obnově

dědictvého řízení, nelze se obecným odkazem na titul dědictví dovolávat povinnosti hradit závazek, který kdokoliv dovodí následně. Podle žalobkyně daňový dluh ke dni úmrtí zůstavitele neexistoval, nebyl shledán ani následně zákonným postupem a jeho vyčíslení a vymáhání žalovaným je nezákonné. Argumentace, podle níž žalovaný převedl přeplatky dalším dědicům a ti je v dobré víře převzali, neobstojí. Jedná se o libovůli vůči nejslabšímu z dědiců.

#### IV. Ústní jednání

[10] Při jednání konaném dne 8. 6. 2017 nejprve soud upozornil žalobkyni na skutečnost, že petit formulovaný v posuzované žalobě směřuje náležitosti soudního rozhodnutí typické pro rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a o žalobě proti nezákonnému zásahu správního orgánu [žalobkyně žádala soud, aby vydal rozsudek, podle nějž *„napadené rozhodnutí je nezákonným zásahem do práv žalobkyně a žalovanému se nařizuje ustát v evidenci nezákonného daňového dluhu (...)“*]. Žalobkyně v reakci na tuto výzvu upřesnila žalobní petit tak, že se domáhá vydání rozsudku, kterým se žalovanému *„nařizuje ustát v evidenci nezákonného daňového dluhu v celkové výši 7398 Kč dle sdělení vyrozumění o výši nedoplatku ze dne 18. 11. 2015 a uvedené položky odepsat z evidence daňových účtů žalobkyně“*. Dále odkázala na obsah podané žaloby.

[11] Žalovaný vyslovil přesvědčení, že žalobkyně není pro podání žaloby aktivně legitimována a že před podáním žaloby nevyčerpala řádné opravné prostředky, neboť proti vyrozumění o výši daňového nedoplatku nepodala řádně námitky. Žaloba byla dále podána po uplynutí zákonné dvouměsíční lhůty. Žalovaný nicméně nepostupoval nezákonně, vyrozumění o nedoplatcích bylo vydáno na základě pravomocných platebních výměrů, proto není proti smyslu zákona, naopak je aktem vstřícnosti vůči žalobkyni. K dotazu soudu žalovaný uvedl, že předmětný nedoplatek ve výši 7398 Kč nadále eviduje.

[12] Žalobkyně v závěrečném návrhu odkázala na § 152 a § 154 daňového řádu. Zdůraznila, že ve sdělení ze dne 15. 10. 2013 žalovaný konstatoval, že na daňových účtech je celkem přeplatek 5911 Kč. Žalovaný zřejmě k danému dni neprovedl zákonem uloženou povinnost k zaúčtování nedoplatků z příslušných přeplatků, neboť jednotlivě vyčíslil položky plusem a mínusem, přesto byla celková hodnota daňového účtu kladná. Žalobkyně tedy nemohla v rámci dědictví převzít žádnou daňovou povinnost po zůstaviteli. Pokud žalovaný postupoval dle dikce zákona, měl pro dědictvé řízení vyčíslit tuto kladnou sumu. Pokud vinou žalovaného došlo k vyplacení jiných částek dalším osobám a žalovaný následně požaduje po žalobkyni vrácení nesprávných částek, musí to jít k tíži žalovaného. Odkazy na notářský zápis z dědictvého řízení nemohou vést ke stanovení daňového dluhu u žalobkyně.

[13] Žalovaný následně zdůraznil, že k převodu přeplatků a vyčíslení nedoplatků došlo při plném respektování dohody dědiců. Žalobkyně akceptovala dědictvou dohodu, pokud šlo o nabytí nemovitého majetku z její strany, stejně tak by měla respektovat dědictvou dohodu, pokud jde o přeplatky a nedoplatky na daních zůstavitele. Navíc, lhůty k provedení přezkumu platebních výměrů vydaných v daňovém řízení již uplynuly, a proto není v silách žalovaného, aby současný stav jakkoliv zvrátil.

## V. Posouzení věci krajským soudem

[14] Dříve než přistoupil k posouzení důvodnosti žaloby, zabýval se krajský soud otázkou, zda jsou splněny všechny podmínky řízení. Žalobkyně se domáhá soudní ochrany v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, tedy dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), což plyne jak z obsahu podané žaloby, tak z jejího petitu (ve znění upřesněném žalobkyní při jednání). Vyrozumění o výši nedoplatku vydané podle § 153 odst. 3 daňového řádu není úkonem, kterým by se zakládaly, měnily, rušily nebo závazně určovaly něčí práva nebo povinnosti (nejde tak o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.), žalobkyně nebyla ani adresátem žádného z platebních výměrů, kterými žalovaný vyměřoval daňové povinnosti tvořící daňový dluh, k jehož úhradě vyzýval žalobkyni vyrozuměním ze dne 18. 11. 2015. Žalobkyně se tedy ochrany nebo nápravy nemohla domáhat jinými právními prostředky než žalobou proti nezákonnému zásahu. Krajský soud pro úplnost dodává, že za jiný prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. nelze považovat ani námitku proti úkonu správce daně při placení daní dle § 159 odst. 1 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32). Pro posouzení přípustnosti žaloby tedy není podstatné, zda žalobkyně před podáním žaloby uplatnila danou námitku, respektive zda ji uplatnila řádně a včas.

[15] Pro účely posouzení, zda byla žaloba podána včas (tj. v souladu se lhůtami stanovenými v § 84 odst. 1 s. ř. s.), považuje krajský soud za nutné určit, zda žalovaný zásah je zásahem jednorázovým či trvajícím. Nejvyšší správní soud totiž ve své judikatuře dovozuje, že subjektivní ani objektivní lhůta pro podání žaloby nemůže uplynout, dokud žalobou napadený zásah trvá (viz rozsudky ze dne 26. 6. 2013, č. j. 6 Aps 1/2013 – 51, ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Aps 8/2012 – 28, a ze dne 19. 2. 2015, č. j. 1 As 151/2014 – 23). Krajský soud si je zároveň vědom toho, že v současné době nepanuje v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu shoda na kritériích pro rozlišení jednorázových a trvajících zásahů a že vyřešení těchto rozporů je předmětem řízení vedeného před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 As 155/2015. Dospěl nicméně k závěru, že v nynější věci napadený zásah, spočívající v evidenci nedoplatku na osobním daňovém účtu žalobkyně, představuje trvalý zásah (k obdobným závěrům viz nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2005, sp. zn. II. ÚS 599/02, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 151/2014 – 23). Daný zásah přitom trval i v době podání žaloby. Lze tak uzavřít, že žaloba byla podána včas a že i tato podmínka řízení je splněna.

[16] Následně se krajský soud zabýval meritem věci (zákonností napadeného zásahu), přičemž shledal, že žaloba je důvodná.

[17] Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro posouzení věci. Dne 19. 10. 2012 zemřel J. H., otec žalobkyně. Dne 25. 1. 2013 bylo žalovanému doručeno daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 podané jménem J. H. (avšak podepsané jeho synem T. H.), v němž byla vykázána daňová povinnost ve výši 1371 Kč. Téhož dne bylo žalovanému doručeno daňové přiznání k dani silniční na kalendářní rok 2012 podané

opět jménem J. H. a podepsané T. H., v němž byl vykázán přeplatek ve výši 1019 Kč (výše daně 5658 Kč, na zálohách zaplacen 6677 Kč). Dne 28. 2. 2013 bylo žalovanému doručeno vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za část zdaňovacího období od 1. 1. 2012 do 19. 10. 2012 podané jménem J. H. (T. H. coby zástupcem) – vykázán přeplatek činil 7819 Kč. Dne 25. 4. 2013 bylo žalovanému doručeno daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za část zdaňovacího období od 1. 1. 2012 do 19. 10. 2012 podané jménem J. H. (T. H. coby zástupcem), v němž byla vykázána daňová povinnost ve výši 13 005 Kč.

[18] Žalovaný platebním výměrem ze dne 26. 9. 2013 vyměřil J. H. daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2012 ve výši 1371 Kč. Dne 15. 10. 2015 sdělil k dotazu notářky Mgr. Z. B., pro účely dědictvého řízení, že ve vztahu k zůstaviteli J. H. eviduje následující přeplatky a nedoplatky: na dani z přidané hodnoty nedoplatek 4034 Kč, na dani silniční přeplatek 1019 Kč, na dani ze závislé činnosti přeplatek 15 782 Kč, na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání nedoplatek 8506 Kč a na dani z příjmů vybíraných srážkou přeplatek 1650 Kč. K tomu však dodal, že v případě daně z přidané hodnoty, daně silniční, daně ze závislé činnosti a daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání se jedná o „*přeplatky resp. nedoplatky v návaznosti na podaná daňová přiznání, která nebyla správcem daně vyměřena a to z důvodu, že se jedná o daňová přiznání podaná potencionálním dědicem s tím, správce daně může uložit daňovou povinnost až dědici, který byl jako dědic označen v usnesení soudu o dědictví*“.

[19] Usnesením Okresního soudu v Jičíně ze dne 12. 3. 2014, č. j. 24D 936/2012 - 285, Nd 296/2012, byla schválena dohoda o vypořádání dědictví po J. H. uzavřená mezi jeho dědici – žalobkyní, T. H. a O. H. (dalším synem J. H.). Dané usnesení nabylo právní moci dne 1. 4. 2014 a kromě jiného z něj vyplývá, že T. H. nabyl do výlučného vlastnictví pohledávky za žalovaným z titulu přeplatku na silniční dani výši 1019 Kč, z titulu přeplatku na dani ze závislé činnosti ve výši 15 782 Kč a z titulu přeplatku na dani z příjmů vybírané srážkou ve výši 1650 Kč. Dále zde bylo uvedeno, že o odpovědnosti za pasiva dědictví platí § 470 zákona č. 40/1964 Sb. Vzájemný poměr čistých dědictvých podílů činil: 20,5 % O. H., 20,5 % T. H. a 59 % žalobkyně.

[20] Dne 6. 5. 2014 obdržel žalovaný žádost T. H. o převedení částky 5142 Kč z celkového přeplatku ve výši 18 451 Kč na nedoplatky vykázané žalovaným, částka 5142 Kč odpovídala 41 % (tedy dědictvým podílům T. H. a O. H.) z nedoplateků na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. T. H. zároveň požádal o vrácení přeplatku v celkové částce 13 309 Kč (tj. zbylého přeplatku po převedení zmíněných 5142 Kč). Žalovaný platebním výměrem ze dne 4. 6. 2014 vyměřil T. H. (označenému jako právní nástupce/společný zástupce právních nástupců za zemřelého J. H.) daň z příjmů fyzických osob za část zdaňovacího období od 1. 1. 2012 do 19. 10. 2012 ve výši 13 005 Kč. Dalšími platebními výměry z téhož dne T. H. vyměřil daň silniční ve výši 5658 Kč a stanovil k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši - 7819 Kč. Zároveň vydal vyrozumění o převedení přeplatku a rozhodnutí o vrácení přeplatku (v souladu s žádostí T. H.).

[21] Dne 18. 11. 2015 žalovaný zaslal žalobkyni vyrozumění, kterým ji zpravil o výši nedoplateků, za které odpovídá po zemřelém J. H. – jedná se o nedoplatky na

dani z přidané hodnoty ve výši 2380 Kč a na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání ve výši 5018 Kč, celkem tedy 7398 Kč.

[22] K uvedeným částkám žalovaný dospěl (dle správního spisu a dle vyjádření k žalobě) následujícím způsobem. Nedoplatek na dani z přidané hodnoty po J. H. v celkové výši 4034 Kč sestával z částek 1371 Kč (vyměřené platebním výměrem ze dne 26. 9. 2013) a 2663 Kč (nedoplatek evidovaný za předcházející zdaňovací období). Částka 2380 Kč pak představuje 59 % ze 4034 Kč (v souladu s poměrnou výší čistého dědického podílu žalobkyně). K částce odpovídající celkovému nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání po J. H. (tj. 8506 Kč) žalovaný dospěl odečtením 4499 Kč (přeplatek evidovaný za předcházející zdaňovací období) od 13 005 Kč (částka vyměřená platebním výměrem ze dne 4. 6. 2014). Částka 5018 Kč pak představuje 59 % z 8506 Kč.

[23] Podle § 239 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013 „[d]aňová povinnost, která vznikla zůstaviteli, přechází na jeho dědice, který tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele. Dědic je povinen uhradit daň jen do výše ceny nabytého dědictví“ (odst. 2). „Dědic, na kterého přešla daňová povinnost, je povinen podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení za zůstavitele do 6 měsíců po jeho úmrtí, a to za uplynulou část běžného zdaňovacího období, a daň ve stejné lhůtě uhradit; je-li účastníků dědického řízení více a dědické řízení nebylo dosud ukončeno, podá daňové tvrzení kterýkoliv z nich, přičemž povinnost daň uhradit mají společně a nerozdílně všichni tito účastníci. Nedohodnou-li se, který z nich daňové tvrzení podá, ustanoví jej správce daně z okruhu účastníků dědického řízení“ (odst. 3). „Pokud je ustanoven správce dědictví, plní daňové povinnosti dědice vlastním jménem na účet svěřeného majetku“ (odst. 4). „Není-li dědic znám a nebyl-li dosud ustanoven správce dědictví, podá správce daně soudu podnět k tomu, aby správce dědictví ustanovil z důvodu obecného zájmu; do doby, než je ustanoven správce dědictví, nebo ukončeno dědické řízení, daňové řízení týkající se daňové povinnosti zůstavitele neběží a lhůta podle odstavce 3 a lhůty pro stanovení daně a placení daně se staví“ (odst. 5).

[24] Podle § 154 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.“

[25] Za dané právní úpravy platilo, že správce daně již nemohl vést daňové řízení se zemřelou osobou (zaniklým daňovým subjektem) a vydávat rozhodnutí (např. platební výměry), jejichž adresátem by byl tento zaniklý daňový subjekt. Takto vydaná rozhodnutí jsou stižena natolik závažnou vadou, že je nutno na ně pohlížet jako na nicotná (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 – 74; Nejvyšší správní soud se zde sice zabýval právní úpravou obsaženou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ale jeho závěry lze přiměřeně vztáhnout i na úpravu obsaženou v daňovém řádu ve

znění účinném do 31. 12. 2012). Citované ustanovení daňového řádu je zároveň třeba vykládat tak, že daňové přiznání za uplynulou část zdaňovacího období končící smrtí zůstavitele byl povinen podat dědic (případně správce dědictví) sám, svým vlastním jménem, nikoliv jako zástupce, jménem zůstavitele (srov. Baxa, J. – Dráb, O. – Kaniová, L. et al.: *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 239). Teprve s účinností od 1. 1. 2014 stanoví daňový řád v § 239 odst. 1 právní fikci, podle níž se pro účely správy daní na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

[26] V nyní posuzované věci nebyly zmiňované požadavky respektovány. Žalovaný eviduje u žalobkyně nedoplatky na dani z přidané hodnoty ve výši 2380 Kč a na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání ve výši 5018 Kč (viz vyrozumění ze dne 18. 11. 2015, při jednání konaném dne 8. 6. 2017 pak žalovaný potvrdil, že dané nedoplatky nadále eviduje). Část z nedoplatku na dani z přidané hodnoty však tvoří daň vyměřená platebním výměrem ze dne 26. 9. 2013, jehož adresátem byl (v té době již zesnulý) J. H.. Daný platební výměr je z tohoto důvodu nutno považovat za nicotný. Nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob podávajících přiznání pak vychází z daňové povinnosti vyměřené platebním výměrem ze dne 4. 6. 2014, jehož adresátem již sice nebyl J. H., ale T. H. (tedy pouze jeden z dědiců po J. H.). Předmětná daňová povinnost navíc byla vyměřena na základě daňového přiznání podaného jménem J. H. po jeho smrti.

[27] Pokud jde o zbylou část nedoplatku na dani z přidané hodnoty, tedy nedoplatku evidovaného již z předchozího zdaňovacího období, pak krajskému soudu není zřejmé, proč žalovaný již před skončením dědického řízení po zemřelém J. H. nepřevodil na úhradu daného nedoplatku přeplatky z jiných osobních daňových účtů J. H. postupem dle § 154 daňového řádu. Argumentace žalovaného, podle níž tak nemohl učinit z toho důvodu, že dané přeplatky byly vyměřeny až po skončení dědického řízení, neobstojí, neboť žalovaný (dle jeho vlastního vyjádření k žalobě) evidoval i přeplatky z předchozího zdaňovacího období – například přeplatek na dani z příjmů ze závislé činnosti ve výši 7963 Kč. Krajský soud nevidí důvod, který by bránil žalovanému v převedení předmětného přeplatku na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty z předchozího zdaňovacího období ve výši 2663 Kč.

[28] Krajský soud do jisté míry rozumí logice žalovaného, který uvádí, že se snažil respektovat vůli dědiců projevenou v dohodě o vypořádání dědictví po J. H. (schválené Okresním soudem v Jičíně). Krajský soud nicméně nemůže přehlédnout (výše popsané) vady v postupu žalovaného a aprobovat stav, který je jejich výsledkem. Navíc, dohoda o vypořádání dědictví, patrně navržená notářkou Z. B., vycházela ze sdělení žalovaného o přeplatcích a nedoplatcích evidovaných po J. H. ze dne 15. 10. 2015. Žalovanému lze přisvědčit v tom, že náprava pochybení, k nimž v daňovém řízení došlo, bude nyní obtížná. Ani to však nemůže být důvodem k tomu, aby daná pochybení šla k tíži žalobkyně.

## V. Závěr a náklady řízení

[29] Krajský soud z výše uvedených důvodů žalovanému jednak zakázal, aby pokračoval v porušování práva žalobkyně, jednak přikázal, aby obnovil stav před zásahem (§ 87 odst. 2 s. ř. s.).

[30] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2000 Kč, náhradě nákladů právní služby poskytnuté zástupcem žalobkyně za 3 úkony po 3100 Kč, včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], náhradě jízdného zástupce žalobkyně z místa jeho sídla k soudu a zpět ve výši 3611 Kč (cesta Sokolov – Hradec Králové: 278 km, průměrná spotřeba vozidla dle TP: 9,07 l/100 km, tj. při ceně dle vyhlášky č. 440/2016 MPSV činí paušální náhrada za 1km 3,9 Kč a cena PHM 28,6 Kč za 1l) a v náhradě zástupce žalobkyně za promeškaný čas ve výši 1600 Kč (§ 14 odst. 1 a 3 advokátního tarifu); celkem tedy 17 411 Kč. Protože zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (tj. o 3236 Kč). Zástupce žalobkyně vyčíslil náklady řízení odlišně – požadoval přiznání náhrady nákladů právní služby za 4 úkony a náhradu zaplaceného soudního poplatku ve výši 3000 Kč. Krajský soud však neshledal jako důvodně vynaložený náklad zástupcem žalobkyně účtovaný náklad za úkon spočívající v sepisu repliky k vyjádření žalovaného (daná replika v podstatě neobsahovala nic nad rámec toho, co již bylo uvedeno v žalobě). Pokud jde o náhradu zaplaceného soudního poplatku, výše soudního poplatku činila v daném případě 2000 Kč. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 20 647 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Ladislava Kubicy.

## **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 9. červen 2017

**JUDr. Magdalena Ježková, v. r.**  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:  
J. L.