



GFR04846315
ESS

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

INTERNÍ SDĚLENÍ

Č. j.: 48246/15/7100-50133-711462

Vyřizuje: Mgr. Filip Jagoš, Oddělení daňové exekuce a insolvenčního řízení II
Tel: (+ 420) 296 853 860, (+ 420) 296 852 222
E-mail: Filip.Jagos@fs.mfcr.cz

Finanční úřad pro Královéhradecký kraj
Horova 17
500 02 Hradec Králové

Zasláno do datové schránky

Odpověď na metodický dotaz k problematice zajištění bankovní záruky a možnosti uspokojení z bankovní záruky v průběhu insolvenčního řízení

Dne 10. 6. 2015 byl Odboru vymáhání doručen metodický dotaz Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) týkající se možnosti zajištění bankovní záruky přijaté celním úřadem v souladu s ustanovením § 6i odst. 2 písm. b) zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o pohonných hmotách“).

Správce daně ve svém dotazu uvedl, že daňový subjekt je registrován jako distributor pohonných hmot, který poskytl celnímu úřadu kauci ve formě bankovní záruky. Správce daně vydal k zajištění úhrady daně tohoto daňového subjektu zajišťovací příkaz a také uplatnil zástavní práva na movitý majetek. Proti zajišťovacímu příkazu bylo podáno odvolání. Dle správce daně je bankovní záruka přijatá celním úřadem jediným možným zdrojem finančních prostředků k úhradě částky uvedené v zajišťovacím příkazu.

V § 6j zákona o pohonných hmotách je stanovena možnost použití kauce poskytnuté celnímu úřadu následovně:

„(1) Dojde-li k pravomocnému zrušení nebo k zániku registrace distributora pohonných hmot, stává se složená částka přeplatkem distributora pohonných hmot. Je-li takto vzniklý přeplatek vratitelným přeplatkem, vrátí jej celní úřad distributorovi pohonných hmot do 90 dnů ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot.

(2) Lhůta podle odstavce 1 neběží po dobu, kdy je orgánem Celní správy České republiky nebo jiným správcem daně vedeno řízení,

a) jehož výsledkem může být rozhodnutí o stanovení daně, poplatku nebo jiného

obdobného peněžitého plnění a

b) které bylo zahájeno do 90 dnů ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot.

(3) Dojde-li ke zrušení nebo k zániku registrace distributora pohonných hmot, vyzve celní úřad výstavce bankovní záruky k uhrazení nedoplatku evidovaného k devadesátému dni ode dne zrušení nebo zániku registrace u

a) celního úřadu,

b) jiného správce daně, který o jeho uhrazení celní úřad požádal.

(4) Celní úřad vyzve výstavce bankovní záruky nejdříve po 90 dnech, nejpozději však do 5 měsíců ode dne zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot.

(5) Výstavce bankovní záruky je povinen částku uhradit do 15 dnů ode dne doručení výzvy.“

Správce daně si citované ustanovení vykládá tak, že celní úřad může výzvou požádat o úhradu nedoplatku až po devadesátém dni od pravomocného zrušení registrace, přičemž tato lhůta neběží po dobu, kdy je jiným správcem daně vedeno řízení, jehož výsledkem může být rozhodnutí o stanovení daně.

V metodickém dotazu byly v návaznosti na výše uvedené položeny následující otázky:

„1. Jakým způsobem lze zajistit, pokud lze zajistit, bankovní záruku pro případ, že bude zahájeno insolvenční řízení (zástavní právo, jiné zajištění) – před zahájením insolvenčního řízení?

2. Jakým způsobem se bude správce daně (finanční úřad) uspokojovat z bankovní záruky v případě, že je již insolvenční řízení zahájeno?“

K výše uvedenému uvádí Odbor vymáhání následující:

Odbor vymáhání souhlasí se správcem daně, že celní úřad může vydat výzvu k uhrazení nedoplatku evidovaného celním úřadem nebo jiným správcem daně vůči výstavci bankovní záruky nejdříve po devadesáti dnech od zrušení registrace daňového subjektu. Toto ostatně přímo vyplývá z ustanovení § 6j odst. 4 zákona o pohonných hmotách. Celní úřad je nadto citovaným ustanovením časově omezen tak, že výzvu lze vydat nejpozději do pěti měsíců od zrušení registrace. Nelze se ovšem ztotožnit s výkladem, že tato 90 denní lhůta k uplatnění výzvy neběží po dobu, kdy je celním orgánem nebo jiným správcem daně vedeno řízení, jehož výsledkem může být rozhodnutí o stanovení daně a které bylo zahájeno do 90 dní od pravomocného zrušení registrace distributora pohonných hmot. Správce daně pravděpodobně při své úvaze vycházel ze znění § 6j odst. 2 zákona o pohonných hmotách, který toto stavení lhůty zakotvuje. Je však nutné poukázat na to, že toto ustanovení upravuje pouze stavení lhůty podle § 6j odst. 1 zákona o pohonných hmotách, která se ovšem týká situace, kdy distributor pohonných hmot složil kauci přímo na účet celního úřadu, a nikoli situace, kdy je kauce poskytnuta formou bankovní záruky. Použití kauce v případě poskytnutí bankovní záruky je upraveno pouze v § 6j odst. 3 až 5 zákona o pohonných hmotách a v daných ustanoveních není zakotveno stavení lhůty z důvodu vedení řízení celním úřadem nebo jiným správcem daně, jehož výsledkem může být stanovení daně.

Co se týče první otázky správce daně, je nutné uvést, že bankovní záruka dle zákona o pohonných hmotách slouží již sama o sobě jako zajišťovací institut stran nedoplatků evidovaných celním úřadem či jiným správcem daně (tj. i finančními úřady). Bylo by tedy

nadbytečné bankovní záruku dále zajišťovat. Zajišťovací instituty, které má správce daně k dispozici dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nelze k zajištění bankovní záruky využít. Je však vhodné podotknout, že vydáním zajišťovacího příkazu dle § 167 a násl. daňového řádu se částka v něm uvedená (za předpokladu, že není daňovým subjektem uhrazena) stává nedoplatkem dle § 153 odst. 1 daňového řádu. Z § 6i odst. 2 písm. b) zákona o pohonných hmotách vyplývá, že kauce poskytnutá distributorem pohonných hmot prostřednictvím bankovní záruky přijaté celním úřadem slouží k zajištění nedoplatků v celkové výši do 20 000 000,- Kč, které jsou evidovány u orgánů Celní správy České republiky nebo u jiných správců daně k devadesátému dni ode dne zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot. Správce daně tak může svoji pohledávku vyplývající ze zajišťovacího příkazu uspokojit dle § 6j odst. 3 písm. b) prostřednictvím celního úřadu přímo z bankovní záruky, a to za podmínky, že se jedná o nedoplatek evidovaný u správce daně k devadesátému dni od zrušení nebo zániku registrace.

K druhé otázce správce daně lze uvést, že postup při úhradě nedoplatku, který byl nastíněn výše, je uplatnitelný před zahájením insolvenčního řízení i po jeho zahájení. Zahájení insolvenčního řízení nebrání věřiteli, aby pohledávku, kterou eviduje za dlužníkem v úpadku (a kterou by tedy měl v tomto řízení uplatnit přihláškou), uspokojil mimo toto řízení z majetku třetí osoby odlišné od dlužníka. To vyplývá mimo jiné z ustanovení § 183 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „IZ“), které stanoví, že přihláškou pohledávky, kterou zajišťují věci, práva pohledávky nebo jiné majetkové hodnoty třetích osob, není dotčeno právo věřitele domáhat se uspokojení pohledávky z tohoto zajištění. Dále není dotčeno právo věřitele domáhat se uspokojení po kterékoli z osob odpovídajících věřiteli společně a nerozdílně s dlužníkem, přičemž o právu požadovat plnění od dlužníkovra ručitele, včetně bankovní záruky a zvláštních případů ručení, to platí obdobně. Možnost uspokojení pohledávky správce daně v průběhu insolvenčního řízení z prostředků výstavce bankovní záruky vyplývá ze skutečnosti, že bankovní záruka přijatá celním úřadem dle zákona o pohonných hmotách nespadá do majetkové podstaty dlužníka. Použití bankovní záruky k úhradě pohledávky správce daně tak není v rozporu se zásadou poměrného uspokojení věřitelů v insolvenčním řízení precizovanou v ustanovení § 5 IZ. Pro úplnost lze dodat, že v případě již zahájeného insolvenčního řízení může výstavce bankovní záruky poté, co na výzvu uhradí nedoplatek celnímu úřadu či jinému správci daně, uplatnit pohledávku odpovídající výši tohoto nedoplatku přihláškou této pohledávky. Tento postup je upraven mimo jiné v § 183 odst. 3 a § 184 odst. 2 a 3 IZ.

S pozdravem

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Na vědomí:

GFŘ - Odboru právnímu a daňového procesu
Všem finančním úřadům
Odvolacímu finančnímu ředitelství
Ministerstvu Financí ČR
Odbor 39 – Správní činnosti
Odbor 32 – Daňová legislativa
Generálnímu ředitelství cel