



GFR02468215
ESS

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

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 24569/15/7100-50133-050011

Vyřizuje: Mgr. Kateřina Ptáková, Oddělení daňové exekuce a insolvenčního řízení II
Tel: (+ 420) 296 853 811, (+ 420) 296 852 222
E-mail: Katerina.Ptakova@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Finanční úřad pro Středočeský kraj
Územní pracoviště v Mělníce
Bezručova 605
276 01 Mělník
ID datové schránky: k92n5uh

Zasláno do datové schránky

Odpověď na metodický dotaz ohledně vrácení přeplatku daňovému subjektu – dlužníku v úpadku v průběhu insolvenčního řízení řešeného oddlužením

Dne 1. 4. 2015 obdrželo Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) podnět Finančního úřadu pro Středočeský kraj – Územního pracoviště v Mělníce (dále jen „finanční úřad“) k metodickému usměrnění postupu při vrácení přeplatku daňovému subjektu – dlužníku v úpadku v případě, kdy probíhá insolvenční řízení, v rámci něhož bylo povoleno oddlužení tohoto subjektu.

Konkrétně se jedná o situaci, kdy správce daně poukázal částku odpovídající přeplatku na účet dlužníka, neboť jej ve smyslu § 229 odst. 3 písm. e) zák. č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „IZ“), v dané fázi insolvenčního řízení považoval za osobu s dispozičním oprávněním. Insolvenční správce však namítal nesprávnost tohoto postupu s odůvodněním, že je v rozporu s obsahem usnesení o insolvenčním návrhu dlužníka a o návrhu na povolení oddlužení. V tomto usnesení insolvenční soud vyzývá k tomu, aby osoby, které mají vůči dlužníku závazky, plnění neposkytovaly dlužníku, ale insolvenčnímu správci. Finanční úřad se táže, jakým způsobem má tuto výzvu interpretovat a zda je výše uvedený postup správce daně v rozporu s obsahem této výzvy.

GFŘ k tomuto metodickému dotazu uvádí následující:

Ustanovení § 229 IZ upravuje, kdo je ve vztahu k majetkové podstatě osobou s dispozičními oprávněními, a to v závislosti na průběhu řízení a způsobu řešení úpadku. Obecně platí, že pokud insolvenční zákon nestanoví jinak (viz zvláštní úprava obsažená v § 408 – 409 IZ), je v době od povolení oddlužení osobou s dispozičními oprávněními dlužník. Obecně lze

tedy říci, že dlužník je v této fázi řízení také osobou, vůči níž by měl správce daně v souvislosti s vrácením přeplatku vystupovat.

Ustanovením § 229 odst. 3 písm. e) IZ, ve kterém je výše uvedené obecné pravidlo obsaženo, však nejsou dotčena omezení uložená dlužníku s dispozičními oprávněními insolvenčním zákonem nebo rozhodnutím insolvenčního soudu v průběhu insolvenčního řízení (viz § 229 odst. 4 IZ). Ve vztahu k určení rozsahu dispozičních oprávnění dlužníka je tedy třeba posuzovat každý konkrétní případ zvláště s přihlédnutím k obsahu rozhodnutí soudu vydaných v průběhu řízení.

V daném konkrétním případě je v rozhodnutí o úpadku, které je spojeno s rozhodnutím o povolení oddlužení, obsažena výzva insolvenčního soudu, aby osoby, které mají vůči dlužníku závazky, plnění neposkytovaly dlužníku, ale insolvenčnímu správci. Lze důvodně předpokládat, že smyslem tohoto výroku je částečně omezit dispoziční oprávnění dlužníka, a to ve vztahu k případným platbám směřujícím do majetkové podstaty. **Výzva se sice, pokud jde o určení charakteru plnění, omezuje pouze na „závazky vůči dlužníku“, nicméně GFR má za to, že za splnění závazku lze v širším slova smyslu považovat i vrácení přeplatku správcem daně.** Z informací poskytnutých finančním úřadem je zřejmé, že po vydání tohoto rozhodnutí došlo k převedení přeplatku správcem daně na účet dlužníka.

Pro posouzení správnosti postupu správce daně je stěžejní, kdy přesně k převedení přeplatku na účet dlužníka došlo:

a) Fáze od účinnosti rozhodnutí o povolení oddlužení do nabytí právní moci rozhodnutí o schválení oddlužení

Pokud k tomuto úkonu došlo sice poté, co se rozhodnutí o povolení oddlužení stalo účinným, avšak ještě před nabytím právní moci rozhodnutí o schválení oddlužení, dostává se správce daně do z právního hlediska dosti nepřehledné situace. Je totiž otázkou, zda se správce daně tím, že plnil osobě, která nebyla v daném okamžiku oprávněna toto plnění přijmout, zbavil svého závazku či nikoli. To, že osoba, která poskytla plnění dlužníku, ačkoli měla plnit insolvenčnímu správci (resp. předběžnému insolvenčnímu správci), není tímto svého závazku zproštěna, stanoví insolvenční zákon explicitně pouze v souvislosti s nerespektováním předběžného opatření (viz § 114 IZ), případně v souvislosti s poskytnutím plnění po prohlášení konkursu (viz § 249 odst. 2 IZ), a to navíc za podmínky, že platba nebyla dlužníkem vydána do majetkové podstaty. **Nicméně i v případě, kdy tato osoba plní dlužníku v rozporu s pokynem uvedeným v usnesení insolvenčního soudu, dochází ve vztahu k majetkové podstatě vesměs k obdobným nepříznivým dopadům, a mělo by tudíž docházet i k obdobným následkům jako v případě porušení § 114 IZ a § 249 odst. 2 IZ.**

Tomu ostatně nasvědčují též závěry Nejvyššího soudu ČR uvedené v rozhodnutí 29 NSČR 21/2011-P72-14 ze dne 27. 10. 2011. Z nich je možné dovozovat následující: Výzvy obsažené v rozhodnutí o úpadku představují pokyny, jejichž prostřednictvím jsou oslovené osoby informovány o tom, jak by se měly podle insolvenčního zákona chovat, aby neutrpěly újmu na svých právech. Jinak řečeno, jde o splnění poučovací povinnosti soudu ohledně jednání, k němuž nemohou být poučovány osoby nuceny proti své vůli, jež však může předejít pro ně nepříznivým důsledkům. Nejvyšší soud v tomto rozhodnutí mimo jiné uvádí, že *„nerespektování výzvy, aby osoby, které mají závazky vůči dlužníkovi, napříště plnění neposkytovaly dlužníkovi, ale insolvenčnímu správci, může mít následky předjímané ustanoveními § 114 IZ či § 249 odst. 2 IZ“*. To znamená, že v případě, kdy by se plnění správce daně poskytnuté přímo dlužníku nestalo součástí majetkové podstaty, bylo by možné požadovat, aby správce daně plnil z toho samého titulu do majetkové podstaty znovu, a vydání původního plnění by poté mohl uplatňovat vůči dlužníku z titulu regresu.

V souvislosti s výše uvedeným je důležité poznamenat, že výše uvedené rozhodnutí Nejvyššího soudu se vztahuje k právní úpravě účinné do 31. 12. 2013, podle které byla výzva, aby osoby, které mají závazky vůči dlužníku, napříště plnění neposkytovaly dlužníku, ale insolvenčnímu správci, povinnou náležitostí rozhodnutí o úpadku (viz § 136 odst. 2 písm. e) IZ v rozhodném znění). Tuto náležitost muselo nutně splňovat také rozhodnutí, které bylo spojeno s rozhodnutím o povolení oddlužení.

Zákonná úprava, která vyžadovala uplatnění této výzvy v rozhodnutí o úpadku, se kterým však nebylo spojeno rozhodnutí o prohlášení konkursu, byla pokládána přinejmenším za diskutabilní. Podle autora komentáře k předmětnému ustanovení uvedeného v Systému ASPI dokonce nemá tento výrok v rozhodnutí o úpadku, které je vydáváno samostatně nebo které je vydáváno ve vazbě s povolením oddlužení či povolení reorganizace, své místo, protože ukládá dlužníkům dlužníka, aby své závazky plnili k rukám osoby, která není oprávněna toto plnění přijmout a nejedná v těchto vztazích jménem dlužníka. Taková úprava by totiž fakticky působila proti smyslu a účelu ustanovení § 229 odst. 3 písm. d) IZ ve znění do 31. 12. 2013.

Ustanovení § 136 odst. 2 písm. e) IZ bylo s účinností od 1. 1. 2014 zrušeno, a to zákonem č. 294/2013 Sb., změna insolvenčního zákona a zákona o insolvenčních správcích (dále jen „revizní novela IZ“). V důvodové zprávě k revizní novele IZ se uvádí: „Ustanovení § 136 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona bylo vypuštěno především proto, že tam, kde dlužník zůstává i po rozhodnutí o úpadku dlužníkem s dispozičními oprávněními, není důvodu k tomu, aby jeho dlužníci neplnili své dluhy k jeho rukám, a možná modifikace tohoto způsobu plnění se pojí až s rozhodnutím o způsobu řešení dlužníkovy úpadku konkursem.“

GFŘ se domnívá, že smyslem této novely je zabránit tomu, aby k omezování dispozičních oprávnění docházelo automaticky ve všech případech, kdy bylo vydáno rozhodnutí o úpadku (bez ohledu na to, zda bylo toto rozhodnutí spojeno s rozhodnutím o prohlášení konkursu). Insolvenční soud by měl v rámci svých pravomocí přistoupit v usnesení o povolení oddlužení k omezení dispozičních oprávnění dlužníka pouze tehdy, odůvodňují-li to okolnosti daného konkrétního případu.

GFŘ nepřísluší posuzovat, zda insolvenční soud v daném případě opomněl aktualizovat znění usnesení a ponechal zde výzvu odpovídající obsahu § 136 odst. 2 písm. e) IZ ve znění do 31. 12. 2013 omylem nebo zda je tato výzva v usnesení obsažena záměrně za účelem omezit dispoziční oprávnění dlužníka pro daný konkrétní případ. Nicméně oba závěry vedou ke stejnému výsledku. Insolvenční zákon připouští omezení dispozičních oprávnění usnesením insolvenčního soudu a toto omezení je nutné respektovat. Pokud byly v daném konkrétním případě pokyny insolvenčního soudu uvedené v rozhodnutí o úpadku porušeny, je namístě, aby správce daně poskytl insolvenčnímu správci maximální součinnost a pokusil se o nalezení optimálního řešení dané situace.

V každém případě je třeba sledovat další průběh insolvenčního řízení, neboť **omezení dispozičních oprávnění nemusí trvat po celou dobu, kdy se řízení vede. K zániku těchto omezení může dojít jak usnesením insolvenčního soudu, tak přímo ze zákona.** V souvislosti s tímto druhým způsobem zániku omezení dispozičních oprávnění je třeba upozornit zejména na ustanovení § 407 odst. 2 IZ, dle kterého se právní mocí rozhodnutí o schválení oddlužení ruší omezení dispozičních oprávnění dlužníka, ke kterým došlo před jeho vydáním v dosavadním průběhu insolvenčního řízení ze zákona nebo rozhodnutím insolvenčního soudu. Citace výše uvedeného ustanovení bývá obvykle součástí poučení obsaženého v rozhodnutí o schválení oddlužení a je rovněž součástí usnesení v daném konkrétním případě (sp. zn. KSPH 66 INS 8663/2014-B-12 ze dne 5. 12. 2014). Právní mocí tohoto usnesení byla zrušena omezení dispozičních oprávnění dlužníka stanovená

rozhodnutím o úpadku spojeným s rozhodnutím o povolení oddlužení (sp. zn. KSPH 66 INS 8663/2014–A–9 ze dne 14. 4. 2014).

b) Fáze po nabytí právní moci usnesení o schválení oddlužení

Pokud by došlo k převedení přeplatku na účet dlužníka po nabytí právní moci usnesení o schválení oddlužení v souladu s úpravou dle § 408 IZ resp. 409 IZ (v závislosti na schváleném způsobu oddlužení) a dispozice dlužníka s majetkem náležejícím do majetkové podstaty nebyla v tomto či jiném později vydaném usnesení insolvenčního soudu zvláště omezena, pak nelze vůči takovému postupu správce daně nic namítat.

S pozdravem

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Na vědomí:

Všem finančním úřadům
Odvolacímu finančnímu ředitelství

Ministerstvu financí ČR
Odbor 39 – Správní činnosti
Odbor 32 – Daňová legislativa

Generálnímu ředitelství cel