

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 10.5.2017

DPH

500/22.03.17 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka – doplnění uzavřeného příspěvku č. 486/14.12.16

Předkladatel: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Jevgenija Bajžíková, daňový poradce, č. osv. 5063

Tento příspěvek navazuje na uzavřený příspěvek č. 486/14.12.16 (dále jen „Původní příspěvek“), který se zabýval vyjasněním dopadů na základ daně a výše daně z přidané hodnoty u zdanitelných plnění, která nebyla plně uhrazena z důvodu schválení reorganizace u jejich příjemce.

Cílem tohoto příspěvku je reakce na stanovisko GFŘ v Původním příspěvku a doplnění argumentace zejména z oblasti zákona č. 182/2006 Sb., v současném znění, o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“).

Popis situace, legislativní vymezení, analýza situace, použitá argumentace a navržené závěry jsou totožné s Původním příspěvkem.

Reakce předkladatelů na stanovisko GFŘ k Původnímu příspěvku

GFŘ vyjádřilo nesouhlas s navrženými závěry k Původnímu příspěvku, na základě kterých dochází ke snížení základu daně a daně na výstupu v případě zániku části pohledávky věřitele v důsledku reorganizace dlužníka.

GFŘ opírá svou argumentaci o vybraná ustanovení Insolvenčního zákona, ze kterých dovozuje, že v důsledku reorganizace pohledávek věřitele se pohledávka nestává definitivně nedobytnou, a tudíž nenastávají skutečnosti umožňující opravu základu daně a výše daně uvedené v § 42 zákona č. 235/2004 Sb., v současném znění, o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) ve smyslu případu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) C-337/13 Almos.

S tímto závěrem si dovoluujeme nesouhlasit a níže předkládáme argumenty a odůvodnění:

SDEU v bodě 25 citovaného rozsudku C-337/13 popisoval situaci prostého nezaplacení ceny, kdy pohledávka stále existovala, protože věřitel měl právo obdržet platbu a mohl své právo uplatnit u soudu. V tomto kontextu SDEU použil obrat, že pohledávka zatím nezanikla definitivně:

25. (...)“pokud dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny, aniž dojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem. Jelikož však nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, které samo o sobě na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení

původního stavu, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné”.

Dle § 341, odst. (1) písm. a) insolvenčního zákona lze reorganizaci provést ...“restrukturalizací pohledávek věřitelů spočívající v prominutí části dluhů dlužníka...“. Dle § 241 odst. (3) se u věřitelů, do jejichž práv reorganizační plán zasahuje, v reorganizačním plánu uvede, o jakou částku je jejich pohledávka snížena...

Jak plyne z citovaných ustanovení, účinností reorganizačního plánu část pohledávky zanikla, věřitel s touto částí nemůže disponovat (nemůže ji například postoupit), pozbyl nárok na uspokojení pohledávky v její původní výši a nároku se nelze se dovolávat ani soudní cestou.

Při uplatňování daně je třeba vycházet z právního stavu, který nastal účinností reorganizačního plánu. Uplatní se presumpce správnosti správního (soudního) rozhodnutí. Plátce již nemá část původní úplaty obdržet, proto se základ daně dle § 42 zákona o DPH snížil. **Předkladatelé proto setrvávají na svém názoru, že ke snížení základu a výše daně dochází již účinností reorganizačního plánu.**

Pokud by následně došlo ke zrušení reorganizačního plánu nebo k přeměně reorganizace na konkurz, byla by to nová skutečnost, která by vedla k další změně základu a výše DPH dle § 42 zákona o DPH.

Předkladatelé samozřejmě souhlasí s tím, že dle § 356 odst. 3 insolvenčního zákona práva věřitelů vůči spoludlužníkům a ručitelům dlužníka zůstávají reorganizačním plánem nedotčena. Pokud původní pohledávku má uspokojit spoludlužník nebo ručitel, z pohledu DPH se jedná o platbu třetí strany za uskutečněné plnění. K opravě základu a výše daně proto v tomto případě nemůže dojít. V praxi se bude jednat minimum případů.

GŘŘ dále argumentuje ustanovením § 362 odst. 1 insolvenčního zákona, na základě kterého může insolvenční soud za určitých okolností rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu zrušit, a to do 6 měsíců od účinnosti reorganizačního plánu. Tento argument pozbývá relevance po šesti měsících, nejpozději v okamžiku splnění reorganizačního plánu dle § 354 insolvenčního zákona, které vezme insolvenční soud na vědomí rozhodnutím (proti kterému se nelze odvolat), kterým reorganizace končí.

GŘŘ dále argumentuje, že dle § 363 lze přeměnit reorganizaci v konkurz a věřitelé by v takovém případě mohli požadovat uspokojení pohledávek v původní výši. Insolvenční zákon však dále v odst. 4 stanoví, že o přeměně reorganizace v konkurs nelze rozhodnout, jestliže reorganizační plán byl v podstatných bodech splněn. Obdobně jako v předchozím bodu tento argument pozbývá relevance nejpozději v okamžiku splnění reorganizačního plánu dle § 354 insolvenčního zákona.

Splněním reorganizačního plánu se tedy část pohledávky stává definitivně nedobytnou. **Nejpozději v tomto okamžiku tedy věřitel opraví základ daně a výši daně dle § 42 zákona o DPH.**

Podle § 362 odst. 2 může insolvenční soud zrušit rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu do 3 let od jeho účinnosti, pokud byl dlužník, jeho statutární orgán nebo člen statutárního orgánu pravomocně odsouzen pro úmyslný trestný čin, kterým dosáhl schválení reorganizačního plánu nebo podstatně zkrátil věřitele. Definitivnost zániku pohledávky však nelze stavět na předpokladu, že by případně mohl být spáchán trestný čin. Ve smyslu § 99 zákona č. 280/2009 Sb., v současném znění, daňový řád, si o tom správce daně nemůže ani učinit úsudek. Pokud by tato situace nastala, bude řešena mimořádnými opravnými prostředky v souladu s daňovým řádem.

Závěr

Na základě výše uvedené argumentace předkladatelé setrvávají na svém názoru, že ke snížení základu a výše daně v případě zániku části pohledávky věřitele v důsledku reorganizace dlužníka dochází dle § 42 odst. 1 písm. b) zákona o DPH již účinností reorganizačního plánu.

Věřitel vystaví opravný daňový doklad dle § 42 odst. 2 zákona o DPH a dlužník je povinen opravit odpočet daně dle § 74 zákona o DPH.

Nejzazším okamžikem, kdy věřitel opraví základ daně a výši daně dle § 42 zákona o DPH, je okamžik splnění reorganizačního plánu, kdy se pohledávka stává definitivně nedobytnou.

Navrhujeme přijmout výše popsany závěr a náležitým způsobem jej publikovat.

Stanovisko GŘ

Nesouhlas s navrženým závěrem

K datu účinnosti reorganizačního plánu dle § 352 odst. 1 IZ nejsou splněny zákonné podmínky pro oprava základu daně a daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH z důvodů uvedených se stanovisku k původnímu příspěvku (v návaznosti na § 362 odst. 1, § 363 i § 356 odst. 3 IZ nelze dovodit, že již k datu účinnosti reorganizačního plánu se pohledávka stala ve skutečnosti definitivně nedobytnou – viz bod 25 rozsudku SDEU C-337/13 Almos Agrárkölkereskedelmi Kft).

Oblast čl. 90 Směrnice svým obsahem souvisí se zněním čl. 185 Směrnice, nicméně uvedené důvody: je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo z části nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění je nutné rozlišovat a nikoli směřovat. Český stát zatím kategorii nezaplacení ceny zcela nebo z části řeší v souladu s čl. 90 odst. 2 Směrnice v § 44 ZDPH. Finanční správa v dosavadní aplikační praxi při nezaplacení ceny vychází z § 44 ZDPH a jen při splnění podmínek tam uvedených připouští opravu, a to plně v souladu se záměrem, který byl přijat při legislativní tvorbě tohoto ustanovení.

Mísení množiny pojmů uvedených v čl. 90 odst. 1 Směrnice „je-li cena zcela nebo z části nezaplacena“ a „je-li cena snížena po uskutečnění plnění“, respektive přechod z množiny případů charakterizující nezaplacení daně do množiny případů snížení ceny po uskutečnění plnění, jak navrhuji předkladatele příspěvku, by byl případně možný až na základě výsledku rozhodnutí SDEU ve věci C 396/16.