

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 25.1.2017

DPH

486/14.12.16 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka

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

Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění dopadů na základ daně z přidané hodnoty u plnění, která nebyla plně uhrazena z důvodu schválení reorganizace u jejich příjemce.

Použité zkratky

- 1) Insolvenční zákon – zákon č. 182/2006 Sb., v současném znění, o úpadku a způsobech jeho řešení
- 2) ZDPH - zákon č. 235/2004 Sb., v současném znění, o dani z přidané hodnoty.
- 3) Směrnice DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 4) Soudní dvůr Evropské unie - SDEU

Situace

1. Poskytovatel ("věřitel") dodá zboží nebo poskytne službu odběrateli („dlužník“) a vznikne pohledávka věřitele za dlužníkem. Obě společnosti jsou plátcí DPH. Věřitel odvede DPH na výstupu z poskytnutého plnění a dlužník uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu. Následně se dlužník dostane do úpadku a není schopen plnit své peněžité závazky. Úpadek dlužníka je řešen reorganizací, kdy je zachován provoz podniku a zároveň dochází k postupnému uspokojování pohledávek dle reorganizačního plánu. K uspokojení pohledávky věřitele dochází jen v částečné výši dle schváleného reorganizačního plánu (například 15-20%). Spornou otázkou je, zda dochází ke snížení základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění a povinnosti jeho opravy dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH.

Česká a evropská legislativa

Insolvenční zákon

2. Dlužník je v úpadku, pokud je v platební neschopnosti nebo je předlužen. Dle § 4 Insolvenčního zákona může být úpadek dlužníka řešen několika způsoby – konkursem, reorganizací, oddlužením nebo zvláštním způsobem pro určité subjekty. Dále se zabýváme jen reorganizací.
3. Dle ustanovení § 341 odst. 1 písm. a) Insolvenčního zákona lze reorganizaci provést mimo jiné „*restrukturalizací pohledávek věřitelů, spočívající v prominutí části dluhů dlužníka včetně jejich příslušenství nebo v odkladu jejich splatnosti*“.

Odstavec 3 téhož ustanovení uvádí, že „u věřitelů, do jejichž práv reorganizační plán zasahuje, se v reorganizačním plánu uvede, o jakou částku je jejich pohledávka snížena nebo po jakou dobu bude trvat odklad její splatnosti nebo vykonatelnosti anebo v čem spočívají jiné zásahy do práv věřitelů“.

4. Dle ustanovení § 356 Insolvenčního zákona „zanikají účinností tohoto plánu práva všech věřitelů vůči dlužníkovi, a to i v případě, že svou pohledávku do insolvenčního řízení nepřihlásili; za věřitele dlužníka se považují osoby uvedené v reorganizačním plánu za podmínek v něm stanovených, včetně rozsahu jejich práv“.

Směrnice DPH a judikatura SDEU

5. Článek 90 odst. 1 Směrnice DPH

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li **cena zcela nebo zčásti nezaplacena** nebo je-li **snížena po uskutečnění zdanitelného plnění**, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy“⁴.

6. Článek 90 odst. 2 Směrnice DPH

„Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny“.

7. Z výše uvedeného je zřejmé, že Směrnice DPH dává členským státům možnost volby jenom pro případ nezaplacení kupní ceny. Naopak v ostatních případech (zrušení plnění, vypovězení plnění, snížení ceny po DUZP) je oprava základu daně povinná a odchylka se nepřipouští.
8. Výkladem ustanovení článku 90 Směrnice DPH se zabýval SDEU zejména v rozsudku C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. Společnost Almos dodala zboží svému obchodnímu partnerovi, ten ale nebyl schopen za zboží zaplatit a proto se obě společnosti písemně dohodly, že se původní plnění zcela ruší a zboží, které se již nacházelo ve skladě odběratele, právně patří opět společnosti Almos, která jako jediná s ním smí nakládat jako vlastník. Na vrácení zboží ale nakonec nedošlo, neboť toto zboží bylo zajištěno. Maďarský správce daně neumožnil společnosti Almos provést opravu základu daně s odůvodněním, že se jedná pouze o nezaplacení kupní ceny, což podle maďarského práva není titul pro opravu.
9. SDEU k tomuto sporu uvedl následující (body 22-25 rozsudku):

⁴ V angličtině „In the case of cancellation, refusal or total or partial non-payment, or where the price is reduced after the supply takes place, the taxable amount shall be reduced accordingly under conditions which shall be determined by the Member States“.

22) „V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, odstoupení, případy, kdy je cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo když je snížena, ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž výši DPH dlužné osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla osobě povinné k dani zaplacená“;

23) Druhý odstavce uvedeného článku 90 členským státům nicméně umožňuje odchýlit se od výše uvedeného pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění. Osoby povinné k dani se proto na základě čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH nemohou dovolávat nároku na snížení svého základu daně u DPH v případě nezaplacení ceny, pokud se dotýčný členský stát rozhodl, že uplatní odchylku stanovenou v čl. 90 odst. 2 uvedené směrnice.

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“.

10. SDEU tedy jasně odděluje nezaplacené pohledávky od zaniklých pohledávek a vysvětluje mezi nimi rozdíl. V případě zániku části nebo celé pohledávky již věřitel nemá nárok na zaplacení a svých peněz se nemůže domáhat ani soudně. Naproti tomu nezaplacená pohledávka stále existuje a jejího zaplacení se může věřitel soudně domáhat. Pouze v tomto druhém případě se členské státy mohou rozhodnout využít článek 90 odst. 2 Směrnice a opravu základu daně nepovolit nebo ji povolit jenom jako možnost nikoliv povinnost. Naopak není možné bránit opravě základu daně v případě zániku pohledávky nebo její části, kde článek 90 odst. 1 Směrnice jasně ukládá opravu základu daně.

11. Na závěr SDEU uvádí, že článek 90 odst. 1 Směrnice má přímý účinek a osoby povinné k dani se ho mohou dovolávat před vnitrostátními soudy, neboť je toto ustanovení bezpodmínečné a dostatečně přesné⁵.

Zákon o DPH

12. **Ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH** upravuje základ daně jako

„Vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečnění zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto plnění“.

13. Článek 90 odst. 1 Směrnice DPH je do českého práva transponován **ustanovením § 42 ZDPH** s následujícím zněním:

*(1) Plátce opraví základ daně a výši daně
(...)*

b) při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně podle § 36 a 36a, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění, (...)

14. Česká republika využila možnosti odchylky od článku 90 odst. 1 Směrnice a transponovala článek 90 odst. 2 tím, že specificky upravila institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy úpadek je řešen formou konkurzu.

Ustanovení § 44 ZDPH uvádí, že

*„plátce, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat daň a jeho pohledávka, která vznikla v období končícím 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku z tohoto plnění, dosud nezanikla, je **oprávněn** provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky (...).“*

15. Oprava základu daně dle § 44 je možná pouze u pohledávek, které dosud nezanikly. Prohlášením konkursu totiž pohledávky přihlášených věřitelů nezanikají a k jejich zániku dojde teprve uspokojením (srov. § 244 insolvenčního zákona, obdobně § 312 odst. 4 insolvenčního zákona). Zákon o DPH tedy umožňuje v případě konkursu rychlejší opravu základu daně oproti obecné úpravě (tj. ještě v době, kdy pohledávka nebo její část ještě nezanikla). Dojde-li potom k (částečnému) uspokojení pohledávky v konkursu, postupuje se podle § 44 odst. 6 ZDPH.

⁵ Viz bod 40 rozsudku C-337/13 Almos Agrárkölkereskedelmi Kft

16. Je třeba zdůraznit, že absence explicitní úpravy opravy základu daně pro reorganizaci v § 44 neznamená, že se při reorganizaci oprava neprovádí. Oprava základu daně při reorganizaci totiž podléhá obecnému pravidlu obsaženému v § 42 ZDPH, které je transpozicí článku 90 odst. 1 Směrnice DPH, jenž má navíc v případě nemožnosti eurokonformního výkladu citovaného ustanovení zákona přímý účinek.

17. Dle ustanovení **§ 74 odst. 1 ZDPH**

„je-li provedena oprava základu daně a výše daně podle § 42, která má za následek snížení uplatněného odpočtu dane, je plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění, povinen provést opravu odpočtu daně“.

Analýza situace

Kontinuita pohledávky

18. Reorganizační plán směřuje k uspořádání vzájemných vztahů mezi dlužníkem a jeho věřiteli (§ 338 odst. 1 insolvenčního zákona). Reorganizaci lze provést mimo jiné prominutím části dluhů dlužníka, včetně jejich příslušenství, resp. snížením pohledávek či jinými zásahy do práv věřitelů (§ 341 odst. 1 písm. a) a § 341 odst. 3 insolvenčního zákona).
19. U pohledávek dotčených věřitelů je tak zachována přímá vazba pohledávky upravené reorganizačním plánem (nové pohledávky) a původního zdanitelného plnění⁶. Úhrada nové pohledávky představuje úplatu za dříve poskytnuté zdanitelné plnění. Kdyby nebylo původního plnění, věřitel by neměl nárok ani na poměrné uspokojení své pohledávky.

Oprava základu daně

20. Základem daně z přidané hodnoty je vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění. Po účinnosti reorganizačního plánu (právní moci usnesení insolvenčního soudu o schválení reorganizačního plánu či později podle toho, co stanoví reorganizační plán – srov. § 352 odst. 1 insolvenčního zákona) dochází k zániku části přihlášené pohledávky. V reorganizačním plánu je uvedeno, o jakou částku budou jednotlivé pohledávky sníženy. Věřitel tedy má obdržet už jenom částku uvedenou v reorganizačním plánu a zbytek pohledávky zaniká (srov. § 356 odst. 1 insolvenčního zákona).

⁶ Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že platbu lze považovat za úplatu za zdanitelné plnění v případě, kdy mezi úplatou a plněním existuje přímá a bezprostřední vazba. Přímá vazba existuje v případě, kdy mezi subjekty existuje právní vztah (tj. byla uzavřena smlouva) a úplata je proporcionální poskytnutému plnění. Viz například rozsudky C-16/93 R. J. Tolsma, Case 102/86 Apple and Pear Development Council

21. Po účinnosti reorganizačního plánu má věřitel obdržet nižší částku – základ daně je tedy také nižší.
22. Reorganizací tak dochází ke snížení základu daně po uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s článkem 90 odst. 1 Směrnice DPH a ustanovením § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH (viz body 5 a 13). Věřitel je povinen opravit základ daně. Tato povinnost je plně v souladu se Směrnicí DPH a výkladem SDEU.
23. Oprava se provede vystavením opravného daňového dokladu do 15 dnů od zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy (účinnost reorganizačního plánu, nestanoví-li reorganizační plán, že pohledávka zaniká později). V praxi se to bude časově shodovat s okamžikem odpisu pohledávek v účetnictví věřitele. Opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění (tj. daňové přiznání, ve kterém je prováděna oprava, musí být v této lhůtě podáno).
24. Na druhé straně dlužník v souladu s ustanovením § 74 ZDH (viz bod 17) provede opravu odpočtu daně ve zdaňovacím období, kdy se dozvěděl o rozhodných okolnostech. Opět se bude jednat o účinnost reorganizačního plánu, nestanoví-li reorganizační plán, že pohledávka (její část) zaniká později.

Speciální úprava v § 44

25. Ustanovení § 44 ZDPH je speciální ustanovení k základnímu pravidlu obsaženému v § 42 ZDPH a v reorganizaci nelze použít.
26. Nebylo-li by možné dosáhnout opravy základu daně standardní cestou tak, jak připouští § 42 ZDPH při eurokomfortním výkladu (případně přímo použitelný článek 90 odst. 1 Směrnice), potom by pro plátce DPH byl konkurs vždy preferovanou variantou řešení úpadku, ledaže by reorganizační plán umožňoval plnění na přihlášenou pohledávku vyšší, než kolik činí věřitelem zaplacená daň z přidané hodnoty. Taková právní úprava by byla disfunkční.
27. Pro úplnost uvádíme, že finální výsledek obou postupů (reorganizace a konkurs) je zcela totožný. Stát vždy dostane DPH z částky, kterou věřitel nakonec obdrží. Podle § 44 odst. 6 ZDPH je totiž věřitel povinen přiznat DPH z přijaté úplaty, je-li pohledávka částečně nebo plně uhrazena. Tím je realizována základní zásada Směrnice, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním.
28. Na rozdíl od reorganizace má věřitel v rámci konkurzu výhodu, že DPH nemusí po dobu trvání konkurzu financovat, přestože pohledávka nebo její část zatím nezanikla. Tato úleva je umožněna právě a jen využitím možnosti dané článkem 90 odst. 2 Směrnice.

Závěr

29. V případě zániku části pohledávky věřitele v důsledku reorganizace dlužníka dochází ke snížení základu daně z přidané hodnoty dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH. Věřitel musí vystavit opravný daňový doklad dle § 42 odst. 2 ZDPH a dlužník je povinen opravit odpočet daně dle § 74 ZDPH.
30. Navrhujeme přijmout výše popsaný závěr a náležitým způsobem jej publikovat.

Stanovisko GFŘ

GFŘ nesouhlasí s uvedeným závěrem

Dle citovaného rozsudku C-337/13 Almos Agrárkölkereskedelmi Kft. se unijní zákonodárce rozhodl ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné (viz čl. 90 odst. 2 Směrnice 2006/112/ES dále jen Směrnice) a to z důvodu, že při celkovém nebo částečném 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 a jelikož nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou (viz odst. 25 cit. rozsudku).

Dle § 362 insolvenčního zákona č. 182/2006 Sb., v platném znění (dále jen IZ) může insolvenční soud rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu zrušit (v daném případě dle § 362 odst. 3 IZ mohou věřitelé požadovat uspokojení pohledávek v původní výši) a dle § 363 IZ může insolvenční soud rozhodnout o přeměně reorganizace v konkurs.

Dle § 356 odst. 3 IZ dále práva věřitelů vůči spoludlužníkům a ručitelům dlužníka zůstávají reorganizačním plánem nedotčena. Vůči spoludlužníkovi nebo ručiteli tedy věřitel i po účinnosti reorganizačního plánu může vymáhat pohledávku v původní výši.

Dle § 36 odst. 1 ZDPH je přitom základem daně vše co jako úplatu má plátcе za uskutečněné plnění obdržet od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, tedy i od ručitele či spoludlužníka.

Je tedy zřejmé, že v důsledku reorganizace pohledávek věřitele se pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou z titulu nezaplacené úplaty za uskutečněné zdanitelné plnění vůči dlužníkovi a tudíž se nejedná o konečné pozbytí pohledávky tak, jak to předpokládá SDEU v bode 25 výše citovaného rozsudku a nelze tedy aplikovat snížení základu daně z přidané hodnoty § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, neboť se stále dle uvedeného bodu č. 25 uvedeného rozhodnutí SDEU nacházíme v nezaplacené dani a lze se odchýlit podle odst. 2 čl. 90 od aplikace odst. 1 téhož článku (jak předvídá SDEU).