

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

### **326/23.02.11 - Způsob účtování opravy daně z přidané hodnoty u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení**

*Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757  
Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466*

#### **1. Popis problému**

S účinností od 1. dubna 2011 by novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) – s využitím nového ustanovení § 44 ZDPH, měli mít plátcí daně z přidané hodnoty možnost v případě pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení provést opravu DPH a snížit tak svoji daňovou povinnost.

V souvislosti s touto novou úpravou vyvstává otázka, jakým způsobem by měla být oprava výše daně u nedobytné pohledávky zachycena v účetnictví věřitele a dlužníka.

Tento příspěvek řeší pouze účetní dopady opravy výše daně a navazující dopad v oblasti tvorby opravných položek k pohledávkám, v případě, že jsou splněny podmínky pro provedení opravy tak, jak jsou definovány v § 44 ZDPH.

#### **Právní posouzení**

Účetní zachycení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení musí v souladu s účetními předpisy vycházet z právního posouzení celé transakce.

##### *Pohledávka po provedení opravy výše daně*

Novelizovaný § 44 ZDPH stanoví, že při splnění zákonných podmínek je plátcem, kterému při uskutečnění zdanitelného plnění vůči jinému plátcovi vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, („věřitel“) oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky. Opravu výše daně je věřitel oprávněn provést nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém dojde ke splnění zákonných podmínek.

Domníváme se, že snížení výše daně provedené v souladu s § 44 ZDPH je pouze ustanovením upravující způsob odvodu DPH z dané transakce. Snížení výše daně však z právního pohledu žádným způsobem neovlivňuje a nemůže ovlivňovat výši pohledávky dlužníka, která je dána jejich soukromoprávním vztahem. Z právního hlediska tedy výše pohledávky trvá v původní výši (tedy v částce včetně DPH) bez ohledu na skutečnost, že odvedená DPH byla věřiteli (dočasně) „vrácena“.

Opačný výklad by vedl k tomu, že by se například musela měnit výše pohledávky přihlášené do konkurzu, což není dle našeho názoru ani v souladu s právní úpravou konkurzního řízení ani z praxí v rámci konkurzního řízení. Takový výklad by také vedl k absurdním závěrům, kdy by pohledávka, která byla po opravě výše daně snížena (o „vrácenou“ DPH), byla v plné výši uhrazena a z přijaté úhrady by byla odvedena DPH, opětovně vznikla ve výši částky odvedené DPH. Tento výklad by vedl k

opětovnému vzniku pohledávek při jejich zaplacení a je jej proto nutno z logiky věci odmítnout.

### *Povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty - věřitel*

Provedením opravy výše daně dochází na straně věřitele ke snížení daňové povinnosti ve výši odpovídající DPH z provedené opravy. V souladu s ustanoveními § 44 zákona o DPH však při úhradě pohledávky, při jejím postoupení, zrušení jeho registrace či v některých dalších případech je věřitel povinen „vrácenou“ DPH opětovně přiznat a zaplatit respektive zvýšit svoji daňovou povinnost. Oprava výše daně tak podle našeho názoru na straně věřitele představuje ve většině případů pouze dočasné snížení jeho celkové daňové povinnosti. Závazek odvést DPH tedy trvá, pouze je úpravou § 44 zákona o DPH odložena jeho splatnost. K trvalému snížení daňové povinnosti věřitele pak může dojít pouze v některých případech, kdy pohledávka následně zanikne bez její úhrady, resp. je zde dostatečná jistota, že pohledávky resp. její část nebude uhrazena. Takovýmto okamžikem, kdy je zde dostatečná jistota, že jde o trvalé snížení daňové povinnosti, je dle našeho názoru pravomocné skončení insolvenčního řízení, ke kterému se jak z účetního tak daňového hlediska váže okamžik, kdy je nutné provést odpis pohledávky (viz. Ing. Jiří Škampa a Ing. Jiří Nesrovnal Jiří, Vybrané daňové aspekty pohledávek za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení s účinností od 1.1.2001, KV z 23.5.2001 a dále rozsudek NSS 8 Afs 9/2006-79 ze dne 17.4.2007).

### *Povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty - dlužník*

V souladu s § 44 odst. 5 ZDPH je dlužník při splnění zákonných podmínek v období, kde je mu doručen daňový doklad podle § 46 odst. 1 ZDPH povinen snížit odpočet daně na vstupu. Obdobně jako na straně věřitele je toto snížení z počátku pouze dočasné (a to až do okamžiku úhrady pohledávky, jejího postoupení věřitelem, ukončení registrace věřitele, ...). Trvalým se toto snížení stává až v okamžiku zániku pohledávky bez její úhrady.

## **Účetní zachycení a vliv na tvorbu opravných položek**

### *Zachycení na straně věřitele*

V souladu s výše uvedenými závěry se domníváme, že na straně věřitele bude v okamžiku provedení opravy snížení výše daně zachyceno pouze prostřednictvím rozvahových účtů. Snížení daňové povinnosti by bylo účtováno jako snížení závazku DPH souvztažně s jiným rozvahovým účtem pro zachycení pravděpodobného budoucího závazku ve stejné výši (dohadná položka).

V případě, kdy by vznikla povinnost „vrácenou“ DPH odvést došlo by k reversnímu účtování prostřednictvím stejných analytických účtů.

Přeúčtování DPH mezi rozvahovými účty nemá žádný vliv na tvorbu daňových opravných položek dle zákona o rezervách (ZoR). Rozvahová (jmenovitá) hodnota pohledávky, ke které jsou tvořeny daňové opravné položky dle ZoR, se tímto přeúčtováním nemění.

V okamžiku pravomocného skončení konkurzu by částka DPH účtovaná na zvláštní analytice byla zaúčtována ve prospěch výnosů věřitele, a to ve výši odpovídající

neuhrazené části pohledávky s ohledem na výsledek insolvenčního řízení.. Ke stejnému okamžiku bude docházet i:

a) k odpisu neuhrazené pohledávky (či její části) do nákladů věřitele, tzn. že tak dojde k naplnění zásady věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů

b) ke zrušení opravných položek k pohledávce /tj. ke zrušení jak účetních, tak i daňových opravných položek/.

#### *Zachycení na straně dlužníka*

Na straně dlužníka bude v okamžiku provedení opravy snížení odpočtu DPH zachyceno obdobně jako v případě věřitele pouze prostřednictvím rozvahového účtu DPH. Snížení odpočtu DPH by bylo účtováno jako snížení pohledávky DPH souvztažně s jiným rozvahovým účtem pro zachycení očekávané budoucí pohledávky z titulu odpočtu DPH ve stejné výši.

V okamžiku splnění podmínek pro opětovné uplatnění odpočtu DPH by došlo k reversnímu účtování prostřednictvím stejných analytických účtů.

V okamžiku pravomocného skončení konkurzu by částka neuplatněného nároku na odpočet DPH účtovaná na zvláštní analytice byla zaúčtována ve prospěch daňově uznatelných nákladů dlužníka.

#### *Zachycení u poplatníků, kteří nevedou účetnictví*

Stejně jak je uvedeno výše by se alogicky postupovalo u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. To znamená, že zdanitelný výnos (u věřitele) resp. zdanitelný náklad (u dlužníka) by se jednalo k okamžiku pravomocného skončení insolvenčního řízení.

## **2. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru a potvrzení navrhovaného způsobu účtování.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství:**

#### **Shrnutí věcné podstaty opravy výše daně**

V souvislosti se zaujetím stanoviska k předloženému příspěvku a jeho právním východiskům je nezbytné zdůraznit, že po novele zákona o DPH (dále jen „ZDPH“) je v ustanovení § 44 ZDPH zakotvena oprava daně, která je řešena odlišně od „klasických“ případů oprav DPH upravených dnes v § 42 ZDPH. Věcnou podstatou úpravy je, že podle § 44 ZDPH se řeší opravy daně v případech, kdy k žádné chybě či úpravě vztahů mezi dodavatelem a odběratelem nedošlo. Z pozice plátce-věřitele dojde realizací opravy k následné „revokaci“ dříve vzniklé povinnosti přiznat a odvést daň z uskutečněného zdanitelného plnění a tento následek opravy nastává s účinky ex nunc.

I když věřitel po nezaplacení závazku dlužníkem za stanovených podmínek využije práva realizovat opravu daně dle ustanovení § 44 ZDPH, na soukromoprávní vztah související se zdanitelným plněním nemá provedená oprava DPH vliv a dle závazkového práva tedy nedochází k žádné změně.

## **Na řadu zásadních a z hlediska účtování i daně z příjmů významných skutečností má předkladatel odlišné názory. GFR:**

- souhlasí s tím, že hodnota pohledávky se právně nemění a že oprava DPH podle § 44 ZDPH neovlivňuje hodnotu závazku dlužníka dle závazkového práva,
- nesouhlasí s tím, že okamžikem provedení opravy výše daně dle § 44 ZDPH vzniká ihned závazek plátce – věřitele opravu eliminovat a finanční zdroje vrátit. Povinnost prostředky získané opravou vrátit je spojena až s další samostatnou věcnou a daňovou operací (například úhradou závazku od dlužníka). U plátce - věřitele tak opravou DPH dle § 44 ZDPH dochází pouze k následné úpravě daňové povinnosti.
- nesouhlasí ani s názorem, že jde o „dočasné vrácení“ DPH, neboť:
  - z věcného hlediska se oprava výše daně systémově vztahuje pouze vůči dlužníkovi – plátcí v úpadku, kde nelze očekávat (kromě šikanózního úpadku, který však nelze předpokládat jako obecné pravidlo) reálné uhrazení celé hodnoty závazku. Schopnost úhrady závazku od dlužníka bude systémově zpravidla buď zanedbatelná a nebo žádná,
  - z účetního hlediska vylučuje okamžité zohlednění „dočasnosti operace“ opravy daně a „povinnost vrátit získané prostředky“ nejen to, že závazek vrátit zdroje dosud právně neexistuje (pokud dlužník závazek neuhradil, pak žádná povinnost věřiteli nevznikla), ale také skutečnost, že vrácení daně v plné výši je v daném případě nepravděpodobné a v praxi lze očekávat zpravidla hodnotově nevýznamné plnění. Ustanovení § 44 ZDPH je totiž vázáno výhradně na oblast dlužníků postižených úpadkovým právem. Kromě „dočasnosti“ plnění neobstojí ani argument „účetní opatrnosti“, kde do doby provedení úhrady dlužníkem neexistuje právně vymežitelný závazek v podobě povinnosti vracet prostředky získané opravou DPH. Za této situace nepochybně účetní předpisy neumožňují aplikaci účetního principu opatrnosti, neboť by ztratil ekonomický smysl a bylo by možno jej libovolně „nadužívat“,
  - z pohledu ZDP nelze v žádném případě připustit, aby zneužitím „účetního principu opatrnosti“ došlo za využití dohadné položky k eliminaci opravou DPH získaného výnosu, který je nepochybně zdanitelným příjmem zdaňovaným v základu daně z příjmů věřitele,
  - z pohledu ZDPH je velmi významnou skutečností, že oprava daně je dle zákona považována za samostatné zdanitelné plnění – tedy za samostatnou a od okamžiku opravy oddělenou operaci. Závazek vrátit opravou získané zdroje vzniká nikoliv okamžikem provedení opravy výše daně, ale vzniká až okamžikem uhrazení konkrétní části závazku. Teprve přijetím úhrady pohledávky vzniká věřiteli povinnost provést další opravu DPH a v novém přiznání mu vznikne povinnost zaplatit z přijaté úhrady daň. Pokud věřitel v souladu s podmínkami danými ZDPH provede opravu daně, nelze tvrdit, že jeho závazek uhradit DPH z konkrétního zdanitelného plnění trvá – naopak, vzniká mu nárok na „vrácení“ takto dotčené DPH. Jeho případný závazek k úhradě celkové DPH se tímto jednoznačně snižuje. V případě, že nastanou nové skutečnosti, s nimiž zákon spojuje povinnost opravenou daň (její část) znovu

přiznat a uhradit, půjde o vznik nové povinnosti na DPH, byť se váže k dříve provedené opravě daně. Z tohoto důvodu ve smyslu ustanovení § 44 odst. 9 ZDPH se oprava výše daně podle předchozích odstavců považuje za samostatné zdanitelné plnění. Pokud by platila argumentace předkladatele, pak by vlastně každou daňovou povinností či nárokem na odpočet vzniklý z „běžného“ zdanitelného plnění bylo nutné považovat za podmíněné.

## **Závěr - vliv na daň z příjmů a účetnictví**

**Z hlediska DPH** tedy vrácená daň představuje u věřitele zdanitelný příjem zdaňovaný v základu daně (není proto možno účetně zachytit opravu DPH prostřednictvím rozvahových účtů) a přitom uvedená operace nemůže současně vytvářet u věřitele „daňový“ výdaj (náklad), tj. nelze např. v souvislosti s uvedeným výnosem současně účtovat o dohadné položce (viz výše). U dlužníka v dané souvislosti zaúčtovaný náklad bude považován za daňově uznatelný. Nastane-li u věřitele povinnost opravenou daň znovu přiznat, bude vzniklý náklad daňově uznatelný, neboť půjde o eliminaci v minulosti vzniklého zdanitelného příjmu. Současně u dlužníka vznikne zdanitelný příjem zdaňovaný v základu daně.

Pokud není věřitel ochoten akceptovat dopady této operace do základu daně z příjmů, pak nemusí práva realizovat opravu DPH využít, protože provedení opravy DPH je realizací rozhodnutí věřitele-plátce, jde tedy o jeho právo a nikoliv povinnost.

**Z hlediska účetních předpisů** se jedná o případ výslovně neupravený právními předpisy v oblasti účetnictví. Pro správné zaúčtování je s ohledem na ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ve znění p.p.) rozhodující právní stav. Pokud je právní stav takový, že:

- 1) oprava provedená podle § 44 ZDPH představuje primárně změnu práv a povinností v oblasti DPH, aniž by byl změněn dosavadní soukromoprávní vztah obchodních partnerů související se zdanitelným plněním,
- 2) nastanou-li nové skutečnosti s nimiž zákon spojuje povinnost opravenou daň nebo její část znovu přiznat a uhradit (tedy částečná či plná úhrada), jde o nové zdanitelné plnění,

pak je nutno:

- nárok na „vrácení“ DPH u věřitele (oprava daně, snížení daně na výstupu) účtovat prostřednictvím příslušného účtu v účtové skupině 34 – Zúčtování daní a dotací souvztažně s příslušným účtem v účtové skupině 64 – Jiné provozní výnosy,
- povinnost dlužníka z výše uvedeného titulu účtovat prostřednictvím příslušného účtu v účtové skupině 34 – Zúčtování daní a dotací souvztažně s příslušným účtem v účtové skupině 54 – Jiné provozní náklady.
- vznikne-li povinnost opravenou daň znovu přiznat a uhradit, u věřitele účtovat na účet nákladů v účtové skupině 54 souvztažně s účtem v účtové skupině 34,
- u dlužníka účtovat výnos v účtové skupině 64 souvztažně s účtem v účtové skupině 34.