

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.9.2016

DPH

478/16.06.15 Okamžik povinnosti přiznat DPH soudním exekutorem z nákladů exekuce

Předkladají: Ing. Jan Pařík, daňový poradce, číslo osv. 3836

Mgr. Ing. Milan Horák, daňový poradce, číslo osv. 4911

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění správného stanovení okamžiku povinnosti přiznat daň z přidané hodnoty („DPH“) soudním exekutorem ve vybraných případech v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“).

Obecný popis situace

Proces exekuce

Soudní exekutor provádí nucený výkon exekučních titulů podle zvláštního zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád; „EŘ“).

Exekuce spočívá ve vynuceném výkonu exekučního titulu, v typické situaci ve vymožení peněžité pohledávky pro věřitele.

Exekuční řízení se zahajuje na návrh oprávněného (věřitele), v jehož prospěch svědčí vykonatelný exekuční titul. Oprávněný v návrhu na zahájení exekuce označí exekutora, který má exekuci vést, a ten nemůže provedení exekuce, až na některé výjimky, odmítnout. Za účelem vymožení pohledávky pak probíhá komplexní exekuční řízení, během kterého exekutor provádí jednotlivé dílčí úkony směřující k vymožení pohledávky (zjištění a zajištění majetku povinného, apod.).

Odměna exekutora a náhrada jeho nákladů tvoří dohromady tzv. „náklady exekuce“ (§ 87 odst. 1 EŘ). Odměna má přitom obvykle „tarifní“ podobu stanovenou zjednodušeně jako fixní minimum plus stanovené procento z výtěžku exekuce, podle vyhlášky ministerstva spravedlnosti č. 330/2001 Sb. Odměna exekutora může mít i jinou než tarifní podobu, kdy exekutor uzavře smlouvu s oprávněným, ve které si sjedná smluvní odměnu – to je však v praxi výjimečná situace a zde ji neuvažujeme.

Jedním z procesních úkonů exekutora v rámci exekuce je vydání tzv. příkazu k úhradě nákladů exekuce („Příkaz“). Ten se vystavuje jedenkrát nebo vícekrát v průběhu exekuce. Příkaz může stanovit náklady exekuce pouze částečně s tím, že o dalších nákladech bude rozhodnuto následně (dalším Příkazem, rozhodnutím o zastavení exekuce, usnesením o rozvrhu výtěžku, apod.). Náklady exekuce mohou být takto i sníženy.

Příkaz se doručuje povinnému i oprávněnému¹³, a oba mohou ve lhůtě 8 dnů podat proti němu námitky. Pokud exekutor námitkám v plném rozsahu nevyhoví, rozhoduje o námitkách soud. Po marném uplynutí lhůty pro námitky nabývá Příkaz právní moci.

Vydání Příkazu obecně není spojeno s určitou fází exekučního řízení a ani není podmíněno provedením určitých úkonů exekutora.

V některých případech je však exekutor povinen vydat Příkaz v návaznosti na určitou skutečnost – např. dle § 46 odst. 6 EŘ, pokud povinný dobrovolně uhradí vymáhaný nárok a zálohu na náklady exekuce, či dle § 6 vyhlášky 418/2001 Sb., pokud dojde ke splnění či vymožení povinnosti vymáhané v exekučním řízení a exekuční příkaz obsahoval pravděpodobné náklady exekuce. Tedy zde se jedná o situace, kdy exekuce byla úspěšná a zbývá již pouze konečné vyčíslení nákladů exekuce. V těchto zvláštních případech se může právní moc Příkazu shodovat s ukončením exekuce.

Exekutor však nemá nárok na náhradu nákladů exekuce, pokud tyto náklady nejsou kryty výtěžkem. Jinak řečeno, exekutor nemá faktický nárok ani na odměnu, ani na úhradu svých nákladů, pokud nevznikne výtěžek, z něhož by mohly být uhrazeny.

Peněžité výtěžky z exekuce musí exekutor dle § 46 odst. 5 EŘ držet na zvláštním „inkasním“ účtu odděleně od svých prostředků. Jedná se o zvláštní účet úschov, na kterém jsou vedeny prostředky oprávněných. Do rozhodnutí o jejich použití (na úhrady nákladů exekuce nebo úhradu vymáhané pohledávky) nelze s těmito finančními prostředky disponovat, zejména nejsou majetkem exekutora.

Finanční prostředky na inkasním účtu může exekutor převést na svůj vlastní účet pouze za předpokladu, že

- i) existuje pravomocné rozhodnutí určující náklady exekuce (Příkaz, usnesení o zastavení exekuce, apod.) a
- ii) na zvláštním inkasním účtu je výtěžek z příslušné exekuce alespoň ve výši nákladů exekuce.

Exekutor tedy nemůže převést ze zvláštního inkasního účtu ani částku, která je nižší než náklady exekuce (pro rozpor s Příkazem), ani částku, která je vyšší než náklady exekuce (šlo by o zkrácení oprávněného).

Pokud by došlo k této situaci (vznikne výtěžek, ale nedosahuje nákladů exekuce), pak exekutor může vydat nový Příkaz (na nižší částku), zrušit Příkaz původní, a až následně po nabytí plné moci tohoto Příkazu může převést prostředky z inkasního účtu na účet vlastní.

¹³ Výjimkou je zvláštní řízení ke zřízení exekutorského zástavního práva dle § 73a EŘ.

Konečná výše nákladů exekuce je zpravidla zřejmá až po vymožení pohledávky (procento z výtěžku). Konečnou výši může exekutor stanovit v posledním Příkazu nebo v usnesení o zastavení exekuce.

Aplikace DPH

Činnost soudního exekutora je ekonomickou činností ve smyslu ZDPH (rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-235/85 Komise v. Nizozemsko) a tento příspěvek uvažuje situaci, kdy soudní exekutor je též plátcem DPH.

Předmětem příspěvku je aplikace DPH u nákladů exekuce. Ty zahrnují kromě výše uvedeného dle § 87 odst. 1 EŘ výslovně i DPH, je-li exekutor plátcem daně.

Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci 1 Afs 143/2008 – 69, služba vymáhání pohledávky exekutorem je poskytována ve prospěch oprávněného a ten je také jejím příjemcem ve smyslu ZDPH. Ačkoli je služba exekutora poskytována ve prospěch oprávněného, náklady exekuce hradí dle § 87 odst. 3 EŘ exekutorovi povinný (dlužník). Náklady exekuce jsou tedy část výtěžku, která není hrazena oprávněnému, ale slouží k úhradě odměny exekutora a k náhradě jeho nákladů.

Uvedený rozsudek mimo jiné potvrzuje, že nárok na odpočet ze služby vymáhání pohledávky exekutorem může při splnění příslušných podmínek ZDPH uplatňovat pouze oprávněný jako příjemce služby. Povinný (dlužník) službu pouze hradí, a protože není jejím příjemcem, tak ani nemůže případně uplatňovat nárok na odpočet z takové služby.

Řešená otázka

K jakému okamžiku vzniká soudnímu exekutorovi povinnost přiznat DPH z nákladů exekuce?

Pro účely tohoto příspěvku uvažujeme typickou situaci, kdy je předmětem exekuce vymáhání peněžité pohledávky.

Relevantní právní úprava a dostupný výklad

Při posouzení uplatnění DPH je nutné vycházet z následujících ustanovení ZDPH a Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH („**Směrnice**“):

a) § 21 odst. 1 ZDPH

„(1) Daň je plátce povinen přiznat ke dni **uskutečnění** zdanitelného plnění nebo ke dni **přijetí úplaty**, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.“

b) § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH

„(4) Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné

- a) dnem jejího **poskytnutí** nebo dnem **vystavení daňového dokladu** s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve,“

Pro úplnost uvádíme i část bodu 4 pokynu D-247 z roku 2003:

„V případě exekuční činnosti je služba považována za poskytnutou dnem nabytí právní moci vystaveného příkazu k úhradě nákladů exekuce účastníkům řízení nebo dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zastavení exekuce.“

Uvedený pokyn D-247 ovšem nepovažujeme za relevantní pro výklad současného ZDPH, jelikož pokyn byl vydán ještě za účinnosti původního zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a považujeme ho tak za překonaný.

Analýza a navrhované závěry

Vzhledem k absenci zvláštní právní úpravy stanovující okamžik povinnosti přiznat daň je potřeba postupovat podle obecných pravidel vztahující se na poskytované služby.

Jak vyplývá z ustanovení § 21 odst. 1 a 4 ZDPH, povinnost přiznat daň exekutorem vzniká ke dni, kdy dojde k první z následujících skutečností:

- a) přijetí úplaty,
- b) vystavení daňového dokladu, nebo
- c) poskytnutí služby.

Následující části příspěvku se věnují výše uvedeným okamžikům, kdy exekutorovi může vzniknout povinnost přiznat DPH.

Přijetí úplaty

Přijetí úplaty představuje situaci, kdy se úhrada pohledávky objektivně dostane do majetkové sféry poskytovatele plnění (viz Koordinační výbor 179/23.05.07).

V posuzované situaci je dle našeho názoru rozhodná úloha zvláštního inkasního účtu, na kterém exekutor drží vymožené finanční prostředky odděleně od svého vlastního majetku.

Pokud tedy dojde k úhradě ze strany povinného a tato úhrada je poukázána na zvláštní inkasní účet, tak se nejedná o majetkovou sféru exekutora.

O majetkovou sféru exekutora se bude jednat teprve tehdy, až dojde k převodu na jeho vlastní účet.

Dílčí závěry:

- a) Připsání finančních prostředků na zvláštní inkasní účet, který je oddělený od vlastního majetku exekutora, nelze považovat za přijetí úplaty ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH.
- b) K přijetí platby exekutorem ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH dojde až převodem finančních prostředků z inkasního účtu na vlastní účet exekutora v souladu s pravomocným Příkazem, usnesením o zastavení exekuce či jiným rozhodnutím, ve kterém jsou v souladu se zákonem vyčísleny náklady exekuce.
- c) V případě takového přijetí platby vystaví exekutor oprávněnému daňový doklad.

Vystavení daňového dokladu

Příkaz primárně neplní funkci daňového dokladu. Pokud není vystaven jako daňový doklad (s předepsanými náležitostmi), nelze jej za daňový doklad považovat a jeho vystavení pak nezakládá povinnost priznat DPH. Na základě takového Příkazu nelze ani uplatnit odpočet DPH.

Vzhledem k tomu, jak EŘ definuje náklady exekuce, tj. že do nich výslovně zahrnuje DPH, je na něm DPH uvedena (vyčíslena). Avšak zde se jedná pouze o položku výpočtu nákladů exekuce předepisovaných povinnému k úhradě, a nejde tedy o doklad, na kterém je uvedena daň ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH.

Dílčí závěry:

Pokud nebude Příkaz vystaven jako daňový doklad (s náležitostmi), pak:

- a) nejde při jeho vydání o vystavení daňového dokladu ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH, a
- b) není dokladem, na kterém je uvedena daň ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH.

Poskytnutí služby

ZDPH okamžik poskytnutí služby v případě exekutorské činnosti specificky neřeší a je tedy třeba uplatnit obecná pravidla.

Pokyn D-247 stanovil, že dnem poskytnutí služby je den právní moci Příkazu. Nehledě k tomu, že pokyn se vztahuje k již zrušenému zákonu, máme za to, že takový výklad nemá oporu v ZDPH a že právní moc Příkazu nelze spojovat s poskytnutím služby ve smyslu ZDPH.

Dle našeho názoru služba, kterou exekutor poskytuje oprávněnému, pokračuje a trvá po celou dobu exekučního řízení. Služba je tak poskytnuta až ukončením exekuce, a

to např. z důvodu úspěšného vymožení pohledávky, pro nemajetnost povinného, nebo z jiného důvodu.

Příkaz je pouze jedním z úkonů v rámci exekuce a sám o sobě nesměřuje k vymožení pohledávky. Nelze jej ani spojovat s dílčím plněním ve smyslu § 21 odst. 8 ZDPH, protože služba exekutora není samotným vydáním Příkazu (bez dalších okolností) ani započata, ani ukončena, ani přerušena, ani není při vydání Příkazu ukončena její „ohraničená“ část. Totéž platí i pro právní moc Příkazu.

V situacích, kdy je exekuce v zásadě úspěšná (viz výše zvláštní případy § 46 odst. 6 EŘ či § 6 vyhlášky 418/2001 Sb.) a kdy je exekutor povinen neprodleně vydat Příkaz, se může právní moc Příkazu shodovat s ukončením exekuce. K poskytnutí služby tak sice dochází, ale nikoli ve vazbě na právní moc Příkazu, ale na právní i faktické ukončení exekuce.

Dílčí závěry:

- a) Vydání Příkazu ani nabytí právní moci Příkazu není bez dalšího poskytnutím služby ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH.
- b) Dnem poskytnutí exekutorské služby je den ukončení exekuce, protože tehdy dochází k ukončení poskytované služby.
- c) Právní mocí Příkazu vydaného ve zvláštních případech (§ 46 odst. 6 EŘ či § 6 vyhlášky 418/2001 Sb.) dochází k poskytnutí služby, za předpokladu, že zároveň dochází k ukončení exekuce.

Závěr

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.

Stanovisko GFR:

Souhlas s výše uvedenými závěry