Opravy základu daně v případě nezaplacení ceny

Ing. Stanislav Kryl
daňový poradce č. 3353

Ing. Romana Klímová
daňový poradce č. 4010

Dne 23. 11. 2017 zveřejnil Soudní dvůr Evropské unie (dále také „SDEU“) rozsudek ve věci C-246/16 Enzo Di Maura, ve kterém uceleně vyložil ustanovení čl. 90 Směrnice[1], které se týká opravy základu daně, zejména nezaplacení ceny.[2] Ačkoliv rozsudek nepřináší zásadní změny, neboť ve své podstatě potvrzuje a shrnuje již dříve učiněné závěry SDEU, je dobrým důvodem pro zamyšlení nad tím, zda česká úprava pro opravy základu daně v případě nezaplacení ceny je v souladu s právem EU.

1 Evropská právní úprava pro opravy základu daně

1.1 Základ daně

Základ daně je upraven v čl. 73 Směrnice[3], dle kterého: *„Základ daně zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby…“*

Výkladem čl. 73 Směrnice se opakovaně zabýval SDEU. Dle jeho ustálené judikatury[4]: *„Základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu je tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj.* ***hodnotou skutečně obdrženou,*** *a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií.“*

Soudní dvůr Evropské unie rovněž uvedl[5], že: *„Ustanovení čl. 73 Směrnice je výrazem základní zásady Směrnice, podle níž je základ daně tvořen* ***skutečně přijatým protiplněním*** *a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která by byla samotné osobě povinné k dani z tohoto titulu zaplacena.“*

Ze samotného ustanovení čl. 73 Směrnice i z výše citovaných výkladů SDEU jasně vyplývá, že základ daně musí odpovídat výši protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel **skutečně obdrží**.

Tento závěr je plně v souladu se zásadou daňové neutrality, která je další ze základních zásad DPH. Zásada daňové neutrality mimo jiné znamená, že DPH je zatížen pouze konečný spotřebitel (tj. systém DPH má osoby povinné k dani, jejichž podnikatelská činnost slouží k uskutečňování zdanitelných plnění, zbavit zátěže DPH)[5]. Tato zásada by byla narušena, kdyby plátce daně musel daň uhradit správci daně, aniž by ji sám obdržel od svého odběratele.

1.2 Oprava základu daně

Vznik daňové povinnosti však není vázán na okamžik úhrady protiplnění, ale na okamžik dodání zboží nebo poskytnutí služby.[6] Poskytovatel plnění tedy zpravidla odvádí daň z hodnoty dohodnutého protiplnění, aniž by bylo jisté, že toto protiplnění skutečně obdrží.

Aby byla dodržena základní zásada DPH, že základ daně tvoří skutečně přijaté protiplnění, je tedy nezbytné, aby Směrnice obsahovala mechanismus opravy pro případy, kdy výše dohodnutého protiplnění, z něhož byla daň odvedena, bude nakonec odlišná od výše protiplnění, které dodavatel ve skutečnosti obdrží.

Tento mechanismus je ve Směrnici obsažen v čl. 90 odst. 1, který stanoví, že: *„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.“*

K výkladu ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice SDEU uvedl, že: *„V souladu se zásadou, že základ daně tvoří*

1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „Směrnice“).
2 Někdy je tato situace nazývána anglicky „bad debt relief“.
3 Například rozsudek SDEU C-412/03 Hotel Scandic Gasaback, bod 28.
4 Rozsudek SDEU C-330/95 Goldsmiths (Jewellers) Ltd, bod 15.
5 Rozsudek SDEU C-204/13 Malburg, bod 41.
6 Článek 63 Směrnice.

skutečně přijaté protiplnění, čl. 90 odst. 1 Směrnice definuje případy, ve kterých jsou členské státy povinny zajistit, že bude příslušným způsobem snížen základ daně, a to za podmínek, které si stanoví členské státy samy. Dané ustanovení Směrnice tedy požaduje, aby členské státy snížily základ daně a následně i částku DPH, která má být zaplacena osobou povinnou k dani kdykoliv, když poté, co proběhne daná transakce, osoba povinná k dani neobdrží část nebo celé protiplnění.“ [7]

Soudní dvůr Evropské unie rovněž rozhodl, že povinnost snížit základ daně v případech vyjmenovaných v čl. 90 odst. 1 Směrnice je dostatečně přesná a bezpodmínečná a ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice je tedy přímo účinné.[8]

1.3 Možnost odchýlit se od povinnosti opravy základu daně

Směrnice dále v čl. 90 odst. 2 stanoví, že: *„Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“*

Výklad čl. 90 odst. 2, a tím i podmínek, za kterých se členské státy mohou odchýlit od opravy základu daně, byl předmětem několika rozsudků SDEU, zejména rozsudků C-330/95 Goldsmiths a C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. Své závěry publikované v těchto rozsudcích SDEU zrekapituloval a částečně doplnil právě v nedávném rozsudku C-246/16 Enzo Di Maura, čímž členským státům poskytl poměrně ucelený návod, jak ustanovení čl. 90 odst. 2 Směrnice vykládat.

a) Předmět odchylky od opravy základu daně v případě nezaplacení ceny

Důvody, proč Směrnice umožňuje členským státům odchýlit se od povinnosti opravy základu daně, se SDEU zabýval v rozsudku C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. Soudní dvůr Evropské unie v bodě 25 tohoto rozsudku vysvětlil, že zákonodárce umožnil členským státům odchýlit se od opravy základu daně právě v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny, neboť pouze v tomto případě existuje nejistota, že se pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou. Jinak řečeno, stále existuje možnost, že pohledávka bude nakonec uhrazena.

„Pokud totiž dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny a nedojde 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 již ***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.“*

Z citované části rozsudku vyplývá, že SDEU odlišuje (částečně) zaniklé pohledávky od nezaplacených pohledávek a vysvětluje, jaký je mezi nimi rozdíl. V případě zániku části nebo celé pohledávky nemá věřitel nárok na zaplacení a svých peněz se nemůže domáhat ani soudně. Nejistota, že se pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, tedy není (tj. pohledávka se již stala definitivně nedobytnou), a proto není možné bránit opravě základu daně, neboť článek 90 odst. 1 (který je přímo účinný) jasně ukládá povinnost opravu základu daně provést.

Naproti tomu (částečně) nezaplacená pohledávka stále existuje, jejího zaplacení se může věřitel soudně domáhat, a nelze tedy vyloučit, že pohledávka bude uhrazena. Pouze v tomto druhém případě tedy existuje nejistota, že se pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou (tj. stále existuje reálná možnost, že pohledávka uhrazena bude), a jsou tedy naplněny podmínky, z důvodu kterých zákonodárce umožnil členským státům odchýlit se od povinnosti opravy základu daně na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice.

b) Odchylka od povinnosti opravy základu daně musí být odůvodněná

V rozsudku C-330/95 Goldsmiths SDEU dovozuje, že pokud se členský stát hodlá na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice odchýlit od čl. 90 odst. 1 Směrnice, musí tento svůj úmysl řádně odůvodnit. Soudní dvůr Evropské unie v bodě 18 tohoto rozsudku konkrétně uvádí, že: *„Tato možnost odchylky, která je striktně omezena na případy celkového nebo částečného nezaplacení, vychází z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být za určitých okolností a z důvodu právní situace v dotyčném členském státě obtížné ověřit nebo může být jen dočasné. Z toho plyne, že uplatnění možnosti takové odchylky musí být odůvodněné, tak aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný Směrnicí.“*

V případu rozsudku C-330/95 Goldsmiths šlo o to, že britská úprava umožnovala provést opravu základu daně pouze tehdy, pokud úplata byla sjednána v penězích. Pokud byla sjednána naturální úplata, oprava nebyla možná. Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že odchylka od povinnosti opravy základu daně z důvodu, že úplata byla sjednaná v nepeněžité formě, není odůvodněná, a proto není v souladu s právem EU.

---

7 Rozsudek SDEU C-330/95 Goldsmiths, bod 16.

8 Rozsudek SDEU C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, bod 34.

Soudní dvůr Evropské unie přímo nespecifikuje náležitosti, jaké by odůvodnění mělo splňovat, aby bylo dostatečné pro uplatnění odchylky od povinnosti provést opravu základu daně dle ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice. Z kontextu lze nicméně dovodit, že členský stát by měl:

- Vymezit případy, ve kterých se od povinnosti opravy základu daně odchyluje.
- Zdůvodnit, proč v daných případech existuje nejistota, že se pohledávky nestanou definitivně nedobytné (tj. že stále existuje reálná šance, že budou uhrazeny).
- Stanovit okamžik, ve kterém bude oprava základu daně provedena. Z podstaty věci vyplývá, že tímto okamžikem by měl být okamžik, kdy nejistota, že se pohledávka nestane definitivně nedobytnou, a tedy i důvod pro odchýlení od povinnosti opravy základu daně, se významně sníží, resp. pomine úplně (tj. bude zjevné, že pohledávka uhrazena nebude).

c) Opravu základu daně nelze zcela vyloučit

V rozsudku C-246/16 Enzo Di Maura SDEU navázal na své dřívější závěry citované výše a potvrdil, že ustanovení čl. 90 odst. 2 Směrnice neumožňuje členským státům opravu základu daně zcela vyloučit.

Tento závěr SDEU zdůvodňuje v bodech 21 až 23 rozsudku tak, že: *„Z ustálené judikatury SDEU plyne, že výjimky je třeba vykládat restriktivně. Ze samotného znění čl. 90 odst. 2 Směrnice přitom plyne, že členské státy sice dostaly možnost odchýlit se od opravy základu daně stanovené v prvním pododstavci, avšak unijní normotvůrce jim neumožnil tuto opravu vyloučit zcela.*

I když je totiž relevantní, aby se členské státy mohly vypořádat s nejistotou konečné povahy nezaplacení faktury, taková možnost odchylky nemůže přesahovat rámec této nejistoty, zejména pak do té míry, že by se týkala toho, že by bylo možné snížení základu daně v případě nezaplacení neprovést.

Připuštění možnosti členských států vyloučit jakékoliv snížení základu DPH by ostatně bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH, z níž plyne zejména to, že podnik jako výběrčího daně na účet státu je třeba v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplacena v rámci jeho hospodářské činnosti, která sama podléhá DPH.“

d) Odůvodněnost odchylky od opravy základu daně

V závěrečné části rozsudku C-246/16 Enzo Di Maura se SDEU v obecné rovině zabýval tím, po jakou dobu je odchylka od opravy základu daně na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice ještě odůvodněná.

Soudní dvůr Evropské unie nejprve v bodě 25 rozsudku připomíná, že: *„Podle zásady proporcionality, která patří mezi obecné zásady unijního práva, musí být prostředky použité k provedení Směrnice s to uskutečnit cíle sledované touto právní úpravou a nesmí překročit rámec toho, co je nezbytné k jejich dosažení.“*

K cíli sledovanému ustanovením čl. 90 odst. 2 Směrnice SDEU v bodech 26 a 27 rozsudku uvádí, že: *„Předmětem odchylky od práva na snížení základu daně ustanovené v čl. 90 odst. 2 Směrnice je zohlednit nejistotu konečné povahy nezaplacení faktury.“*

Soudní dvůr Evropské unie v bodě 27 dále naznačuje, že odklad opravy základu daně až do okamžiku, kdy se pohledávka stane s konečnou platností nevymahatelnou, může být v rozporu se zásadou proporcionality a navrhuje členským státům vhodnější způsob, jakým by bylo možné cíle sledovaného čl. 90 odst. 2 Směrnice rovněž dosáhnout.

„Tato nejistota je zjevně zohledněna tím, že osoba povinná k dani nemá nárok na snížení základu daně dříve, než se pohledávka stane s konečnou platností nevymahatelnou. Je ale nutno konstatovat, že stejného cíle by mohlo být dosaženo tím, že by ke snížení došlo, jakmile by osoba povinná k dani konstatovala, že její pohledávka s dostatečnou mírou pravděpodobnosti zůstane neuhrazena, s tím, že v případě, že by přesto nakonec došlo k zaplacení, by se základ daně upravil. Vnitrostátním orgánům by tedy příslušelo, aby v souladu se zásadou proporcionality a s možností přezkumu soudem určily na základě zvláštností použitelného vnitrostátního práva důkazy o pravděpodobném dlouhodobějším nezaplacení, které by osoba povinná k dani musela předložit. Tento způsob by mohl zamýšleného cíle dosáhnout stejně účinně, avšak současně by méně omezoval osobu povinnou k dani, která výběrem DPH na účet státu zajišťuje její předběžné financování.“

V případě Di Maura odpovídal SDEU na konkrétní otázku, zda Itálie může podmínit snížení základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny neúspěšností úpadkového řízení, pokud takové řízení může trvat více než deset let. Soudní dvůr Evropské unie v bodě 28 rozsudku uvedl, že taková úprava může mít za následek znevýhodnění italských podniků oproti konkurentům z jiných členských států, a zjevně tak může ohrozit cíle daňové harmonizace sledovaný Směrnicí.

Na základě provedené analýzy SDEU nemohl rozhodnout jinak, než že: *„Členský stát nemůže podmínit snížení základu daně DPH neúspěšností úpadkového řízení, pokud takové řízení může trvat více než deset let.“*

Význam rozsudku v případu Di Maura není v tom, že jsme se dozvěděli, že italská úprava (kdy insolvenční řízení může trvat až 10 let) není v souladu se Směrnicí. Skutečný význam tohoto rozsudku spočívá v tom, že SDEU osvětlil, že odůvodnění odchylky od čl. 90 odst. 1 Směrnice se musí odvíjet od nejistoty nezaplacení pohledávky a že odchylka není proporcionální, pokud se tato nejistota blíží jistotě (tj. pokud pravděpodobnost, že pohledávka nebude zaplacena, je vysoká).

2 Česká právní úprava pro opravy základu daně

2.1 Implementace ustanovení čl. 90 odst. 1

Ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice bylo do českého práva transponováno v § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“).

Ustanovení § 42 ZDPH obecně řeší opravu základu daně a výše daně v situacích, kdy dochází ke změně výše úplaty poté, co plátci vznikla povinnost přiznat daň.

V prvním odstavci § 42 ZDPH jsou vyjmenovány situace, kdy je plátce povinen opravit základ daně. Tento odstavec konkrétně stanoví, že:

„Plátce opraví základ daně a výši daně
a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,
b) při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně podle § 36 a § 36a, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění,
c) při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2,
d) pokud nedojde k dodání zboží podle § 13 odst. 3 písm. d),
e) při vrácení úplaty, ze které vznikla plátci ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo, nebo
f) pokud byla úplata, ze které vznikla plátci ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň použita na úhradu jiného plnění.“

Situace vymezené v § 42 ZDPH nezahrnují situace celkového nebo částečného nezaplacení ceny, tedy situace, ve kterých se členské státy mohou odchýlit od povinnosti opravy základu daně.

Opravy základu daně pro případ celkového nebo částečného nezaplacení ceny jsou v českém ZDPH upraveny pouze pro vybrané situace v § 44 (viz níže).

2.2 Implementace ustanovení čl. 90 odst. 2 Směrnice

a) Rozsah odchylky od povinnosti opravy základu daně

Česká republika využila možnosti odchýlit se od článku 90 odst. 1 Směrnice a transponovala čl. 90 odst. 2 Směrnice do § 44 ZDPH tím, že specificky upravila institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy úpadek je řešen formou konkursu. Oprava základu daně v ostatních případech celkového nebo částečného nezaplacení ceny není v ZDPH žádným způsobem upravena.

Je otázkou, jak daný stav interpretovat. V rozsudku C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. Soudní dvůr Evropské unie v bodě 24 potvrdil, že: *„Na ustanovení vnitrostátního práva, které ve výčtu případů, v nichž se základ daně snižuje, nezahrnuje případ nezaplacení ceny plnění, je třeba pohlížet jako na výsledek rozhodnutí členského státu využít možnosti odchýlit se, která mu byla přiznána v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH.“*

Pokud bychom tento výklad aplikovali na českou právní úpravu, bylo by možné současný stav vykládat tak, že tím, že případy celkového ani částečného nezaplacení nejsou (kromě konkurzu) výslovně uvedeny v § 42 nebo 44 ZDPH, Česká republika využila možnost odchýlit se ve všech ostatních těchto případech od opravy základu daně na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice.

Jelikož však Česká republika odchylku od povinnosti opravy základu daně na základě čl. 90 odst. 1 Směrnice v těchto ostatních případech žádným způsobem neodůvodnila[9], čímž nesplnila jednu ze základních podmínek pro uplatnění možnosti odchýlit se od ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice[10], je otázkou, zda současný právní stav naopak neinterpretovat tak, že Česká republika využila možnosti odchýlit se od povinnosti opravy základu daně výhradně pro pohledávky v konkursu a v ostatních případech celkového nebo částečného nezaplacení ceny této možnosti nevyužila. Plátci by pak mohli postupovat přímo dle čl. 90 odst. 1 Směrnice, neboť, jak rozhodl SDEU, toto ustanovení Směrnice je přímo účinné.[11]

K tomuto výkladu se autoři článku přiklánějí.

b) Oprava základu daně u pohledávek v konkursu

Jak uvádíme výše, Česká republika využila možnosti odchýlit se od článku 90 odst. 1 Směrnice tím, že v § 44 ZDPH specificky upravila institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy úpadek je řešen formou konkursu.

Úprava v § 44 ZDPH se vztahuje výhradně na pohledávky v konkursu, které **nezanikají** [viz § 244 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“)]. Věřitel je tedy technicky stále oprávněn obdržet celou úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění a základ daně dle § 36 ZDPH (tj. to co má plátce obdržet) zůstává v nezměněné výši.

9 Jak jsme uvedli výše, takové odůvodnění by muselo být kvalifikované, tj. bylo by nutné: (i) vymezit případy, ve kterých se od povinnosti opravy základu daně odchyluje, (ii) zdůvodnit, proč v daných případech existuje nejistota, že se pohledávky nestanou definitivně nedobytné a (iii) stanovit okamžik, ve kterém bude oprava základu daně provedena, protože odchylku nelze protahovat do nekonečna.

10 Rozsudek SDEU C-330/95 Goldsmiths, bod 18.

11 Rozsudek SDEU C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, bod 34.

Dle ustanovení § 44 ZDPH je plátce oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné **nezaniklé** pohledávky, kterou řádně přihlásil do insolvenčního řízení a insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka. Ustanovení § 44 ZDPH stanovuje další konkrétní podmínky, které věřitel musí splnit (například doručit opravný doklad).

Dle důvodové zprávy úprava § 44 ZDPH aktivně reaguje na tehdejší ekonomickou situaci[12] a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti. … Na základě tohoto ustanovení bude mít věřitel (dodavatel) takto nárok na opravu výše daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení.

Lze tedy konstatovat, že Česká republika obecně postupovala v souladu s evropským právem, když se v případě pohledávek v konkursu (které zůstávají v platnosti, avšak jsou celkově nebo částečně nezaplacené) odchýlila na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice od obecného pravidla stanoveného v čl. 90 odst. 1 Směrnice. Odchylka je dočasná a v zásadě končí prohlášením konkurzu na majetek dlužníka (při splnění některých dalších podmínek).

Sporné však může být, zda odůvodnění poskytnuté zákonodárcem v důvodové zprávě[13], které citujeme výše, naplňuje znaky, které by odůvodnění předmětné odchylky mělo mít [blíže viz část 1.3 b) tohoto článku]. Zákonodárce totiž spíše vysvětluje, proč uvádí ZDPH do souladu s čl. 90 odst. 1 Směrnice namísto toho, aby vysvětlil, proč se od ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice odchýlil po dobu od vzniku pohledávky do doby prohlášení konkurzu. Nicméně všichni cítíme, že v tomto okamžiku je pravděpodobnost nezaplacení ceny již dostatečně vysoká, a proto je stávající úprava proporcionální.

Odůvodnění rovněž postrádá vysvětlení, proč jsou z provedení opravy základu daně dle § 44 ZDPH vyloučeny pohledávky vzniklé v období šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, tedy v zásadě vysvětlení, proč právě u těchto pohledávek neexistuje nejistota, že se nestanou definitivně nedobytnými. Jsou snad lépe dobytné než pohledávky vzniklé v období končícím šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku? V tomto kontextu by se dalo očekávat, že vyloučeny budou spíše pohledávky zajištěné, protože u nich existuje vyšší pravděpodobnost, že budou uhrazeny.

V průběhu insolvenčního řízení je věřitel (dočasně) zbaven zátěže financovat DPH, kterou mu dlužník neuhradil. Pokud je následně pohledávka zcela nebo částečně uspokojena podle výsledku konkurzního řízení, vzniká plátci dle § 44 odst. 6 ZDPH povinnost přiznat daň z přijaté úplaty. Daň je v souladu se základním principem DPH odvedena z takové úplaty, kterou věřitel za uskutečněné zdanitelné plnění nakonec obdržel. Jedná se fakticky o druhou úpravu základu daně, tedy o postup, který SDEU navrhuje v bodu 27 rozsudku C-246/16 Enzo Di Maura.

c) Oprava základu daně v případě reorganizace dlužníka

Specifickou skupinu pohledávek představují pohledávky vůči dlužníkovi, jehož úpadek je řešen reorganizací. Opravy základu daně u těchto pohledávek byly předmětem dvou příspěvků projednaných na Koordinačním výboru[14].

Předkladatelé příspěvků z insolvenčního zákona, a zejména z ustanovení § 341 odst. 1 písm. a) insolvenčního zákona a § 341 odst. 3 insolvenčního zákona, dovozují, že účinností reorganizačního plánu **část pohledávky zaniká,** neboť věřitel s touto částí nemůže disponovat (nemůže ji například postoupit), pozbyl nárok na uspokojení pohledávky v její původní výši a nároku se nelze dovolávat ani soudní cestou. Pokud by byla zaniklá část pohledávky (například omylem) uhrazena, jednalo by se o bezdůvodné obohacení, které by věřitel musel vydat.

Předkladatelé tedy zastávají názor, že reorganizací dochází ke snížení základu daně po uskutečnění zdanitelného plnění. Jelikož jsou naplněny podmínky pro opravu základu daně stanovené v § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH[15], je věřitel povinen opravu základu daně provést. Tato povinnost je plně v souladu se Směrnicí DPH a výkladem SDEU.

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) se však se závěry předkladatelů neztotožnilo a v dané věci zaujalo stanovisko, že v případě reorganizace dlužníka nedochází k (částečnému) zániku pohledávek, ale k (částečnému) nezaplacení ceny. Oprava základu daně v případě reorganizace dlužníka tedy není možná, neboť pro případ (částečného) nezaplacení ceny Česká republika využila

[12] Ustanovení § 44 ZDPH bylo do ZDPH zavedeno zákonem č. 47/2011 s účinností od 1. 4. 2011.

[13] Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011.

[14] Příspěvky předložené Ing. Stanislavem Krylem a Ing. Jevgenijí Bajzíkovou č. 486/14.12.16 – Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka a č. 500/22.03.17 – Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka – doplnění uzavřeného příspěvku č. 486/14.12.16.

[15] K opravě základu a výše daně dochází dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, protože došlo ke snížení základu daně po uskutečnění plnění. Dle § 36 odst. 1 ZDPH je základem daně částka, kterou plátce obdržel nebo má obdržet. Po účinnosti reorganizačního plánu již plátce nemá obdržet pohledávku nebo její část, která dle reorganizačního plánu zanikla. Účinností reorganizačního plánu tedy dochází ke snížení základu daně.

možnost odchýlit se od povinnosti opravy základu daně na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice a s výjimkou pohledávek v konkursu znemožnila u těchto pohledávek provést opravu základu daně.

Své stanovisko zdůvodňuje GFŘ tím, že § 362 insolvenčního zákona umožňuje rozhodnutí soudu o schválení reorganizačního plánu zrušit (v takovém případě mohou věřitelé požadovat uspokojení pohledávek v plné výši). Insolvenční soud může rovněž v souladu s § 363 insolvenčního zákona rozhodnout o přeměně reorganizace na konkurs.[16]

Argumentace GFŘ však není opodstatněná. Je třeba vycházet z právního a skutkového stavu po účinnosti reorganizačního plánu, kdy pohledávky nezajištěných věřitelů zčásti nebo zcela zanikly. Možnost, že insolvenční soud za určitých okolností zruší rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu, stejně jako možnost, že bude reorganizace přeměněna na konkurz, je třeba považovat za další změnu základu daně. Každopádně tyto argumenty zcela pozbývají relevance nejpozději v okamžiku splnění reorganizačního plánu dle § 354 insolvenčního zákona. Nejpozději splněním reorganizačního plánu se tedy pohledávka nebo její část stává bez jakýchkoliv pochyb definitivně nedobytnou[17] a nejpozději v tomto okamžiku může věřitel opravit základ daně a výši daně dle § 42 ZDPH. Tento závěr se plně opírá o čl. 90 odst. 1 Směrnice, který je přímo účinný.

I pokud bychom připustili, že pohledávka v reorganizaci částečně nezaniká a že se jedná pouze o situaci (částečného) nezaplacení ceny, jak tvrdí GFŘ, nelze s GFŘ souhlasit v tom, že opravu základu daně nelze za současného právního stavu provést.

Stanovisko GFŘ totiž zcela vylučuje opravu základu daně u pohledávek v reorganizaci, čímž je v přímém rozporu s judikaturou SDEU, konkrétně rozsudkem SDEU C-246/16 Enzo Di Maura, neboť, jak jsme již uvedli výše, odchýlit se od opravy základu daně v případě nezaplacení ceny se lze pouze dočasně.

Navíc, odchylka od povinnosti opravy základu daně by musela být českým zákonodárcem zdůvodněna. To znamená, že při implementaci odchylky by český zákonodárce musel uvést, že po dobu, na kterou se odchylka vztahuje, považuje pravděpodobnost, že pohledávka bude zaplacena, za stále vysokou, a proto se po tuto dobu odchyluje od základního pravidla. Zákonodárce by dále musel stanovit termín ukončení výjimky, tedy určit okamžik, kdy je oprava základu daně a výše daně v případě reorganizace možná, a to s ohledem na pokles pravděpodobnosti zaplacení faktury. Nic takového však český zákonodárce neučinil a ani nemohl. V situaci, kdy reorganizační plán nabyde účinnosti a pohledávka nebo její část zaniknou, je totiž výjimka neodůvodnitelná a vzhledem k tomu v rozporu s cílem Směrnice. I kdyby se tedy jednalo o případ (částečného) nezaplacení, je nutné vyložit český zákon o DPH v souladu s cílem Směrnice a opravu na základě nepřímého účinku Směrnice připustit.

Stanovisko předkladatelů, že při reorganizaci pohledávka nebo její část zaniká, podpořil i SDEU v rozsudku C-396/16 T-2 ze dne 22. 2. 2018. Jedná se o slovinský případ, ve kterém se SDEU zabýval povinností dlužníka vrátit část uplatněného odpočtu souvisejícího s částkou, o níž byl snížen jeho závazek v soudním řízení o vyrovnání. Z informací uvedených v rozsudku je patrné, že slovinské řízení o vyrovnání je obdobou české reorganizace.[18]

K tomu, zda pohledávka v případě řízení o vyrovnání zaniká nebo zda se jedná pouze o případ jejího nezaplacení, SDEU v bodě 44 rozsudku uvádí, že: *„Rozhodnutí o povolení vyrovnání … brání věřitelům požadovat úplné zaplacení jejich pohledávek, a z ekonomického hlediska toto rozhodnutí vede ke snížení závazků dlužníka vůči věřitelům, a nikoli pouze k nezaplacení. Z tohoto důvodu snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, patrně* ***nepředstavuje případ plnění, které zůstalo zcela nebo zčásti nezaplaceno,*** *což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“*

Soudní dvůr Evropské unie se k tomuto závěru přiklonil navzdory tomu, že, na rozdíl od české úpravy, pohledávky v slovinském vyrovnávacím řízení nezanikají.

d) Dosažení souladu české právní úpravy s evropským právem

Co by měla Česká republika učinit, aby oprava základu daně v případech (částečného) nezaplacení pohledávky

[16] Pokud je nicméně pohledávka zajištěná a v souladu s § 356 odst. 3 insolvenčního zákona zůstávají práva věřitelů vůči spoludlužníkům a ručitelům dlužníka nedotčena, ke snížení základu daně nedochází, neboť úplata může být poskytnuta třetí stranou (spoludlužníkem nebo ručitelem).

[17] Podle § 362 odst. 2 insolvenčního zákona může insolvenční soud zrušit rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu do tří 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. Správce daně si ale nemůže v souladu s § 99 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, o tomto učinit úsudek, tj. nemůže argumentovat, že stále existuje možnost zrušení reorganizačního plánu, protože se domnívá, že někdo mohl spáchat trestný čin, případně že existuje teoretická možnost, že takový čin spáchán byl a že někdo za něj bude pravomocně odsouzen v tříleté lhůtě.

[18] Ve slovinském řízení o vyrovnání věřitelé rovněž nejsou oprávněni po vydání soudního rozhodnutí o vyrovnání požadovat zaplacení pohledávek v plné výši. Na rozdíl od české reorganizace však závazky dlužníka nezanikají. To znamená, že pokud dlužník dluhy dobrovolně zaplatí v částce převyšující částku stanovenou vyrovnáním, nemá podle slovinských právních předpisů týkajících se bezdůvodného obohacení nárok na jejich vrácení (viz bod 16, případ C-396/16 T-2).

byla v souladu s právem EU? Měla by zavést podobnou úpravu, jako je pro pohledávky v konkurzu, i pro ostatní případy neuhrazených pohledávek.

Vezměme například situaci, kdy odběratel nehradí své závazky vůči dodavateli a ten přistoupí k vymáhání těchto pohledávek formou exekuce majetku. Pokud je exekuce neúspěšná, tedy pokud odběratel nemá dostatek majetku, kterým by bylo možné předmětnou pohledávku uhradit, lze téměř s jistotou tvrdit, že předmětná pohledávka nebude nikdy uhrazena. V daném okamžiku již tedy prakticky neexistuje nejistota, že daná pohledávka bude v budoucnu uhrazena, odchylka od opravy základu daně není proto nadále odůvodnitelná a oprava by měla být umožněna.

Jiným příkladem mohou být pohledávky malé hodnoty. Ani v případě celkového nebo částečného nezaplacení pohledávek malé hodnoty nelze v souladu s rozsudkem SDEU C-246/16 Enzo Di Maura opravu základu daně zcela vyloučit. Na rozdíl od běžných pohledávek však může být u pohledávek malé hodnoty pro vnitrostátní orgány složitější určit důkazy o pravděpodobném dlouhodobějším nezaplacení, které by osoba povinná k dani měla předložit v souvislosti s opravou základu daně. S ohledem na malou hodnotu pohledávek a vysoké náklady spojené s jejich případným soudním vymáháním by bylo v rozporu se zásadou neutrality a zásadou proporcionality, pokud by vnitrostátní orgány podmínily možnost provést opravu základu daně u pohledávek malé hodnoty zahájením soudního vymáhání. V daném případě by mělo být dostatečné, pokud věřitel například prokáže, že dlužníka opakovaně neúspěšně vyzýval k zaplacení dlužné částky. Oprava základu daně u pohledávek malé hodnoty by alternativně mohla podléhat pouze časovému testu, tj. uplynutí určité lhůty po splatnosti pohledávky.

Ministerstvo financí České republiky již podniklo první kroky k harmonizaci české právní úpravy pro (částečně) nezaplacené pohledávky s právem EU. V rámci novely ZDPH, která by měla být účinná od 1. 1. 2019, navrhuje vložit do zákona o DPH nová ustanovení § 46 až 46g, která by upravovala opravy základu daně u nedobytných pohledávek (tj. v situaci nezaplacení nebo částečného nezaplacení ceny). Návrh již prošel vnějším připomínkovým řízením. Účelem tohoto článku není hodnotit tento návrh, který samozřejmě může doznat v průběhu legislativního procesu dalších změn.

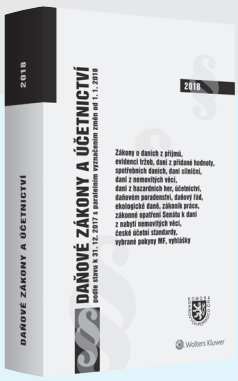
3 Závěr

Současná česká právní úprava pro opravy základu daně v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny není v souladu s právem EU, což znovu potvrdil nedávný rozsudek SDEU v případě C-246/16 Enzo di Maura.

Zásadní nesoulad spočívá především v tom, že česká právní úprava zcela vylučuje opravu základu daně u pohledávek, které byly zcela nebo částečně nezaplaceny (s výjimkou pohledávek v konkursu), zatímco SDEU výslovně uvádí, že dle práva EU se lze od povinnosti provést opravu základu daně odchýlit pouze dočasně.

Tento stav by mohla napravit novela ZDPH s plánovanou účinností od 1. 1. 2019, nicméně její konečné znění není dosud známo.

INZERCE



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 30. 6. 2018 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 7. 2018

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR.
Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Názorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

Cena publikace je 520 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím dlouhodobé objednávky. V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.