



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní



GFR06706918
ESS

Č. j. 66560/18/7100-20116-050485

Informace GFŘ k opravě základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH u plnění vůči dlužníku, jehož úpadek je řešen reorganizací

1. Úvod

Generální finanční ředitelství (GFŘ) z důvodu jednotného postupu při uplatňování § 42 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p. p. (dále jen „ZDPH“), vydává tuto informaci, která se týká pouze opravy základu daně u plnění uskutečněného pro dlužníka v úpadku, který je řešen formou reorganizace dle § 316 a násl. zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění p. p. (dále jen „IZ“).

2. Základní vymezení

ZDPH a jeho ust. § 42 odst. 1 písm. b) stanoví povinnost opravit základ daně při snížení popřípadě zvýšení základu daně dle ust. § 36 a 36a ZDPH, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění. Stanovení základu daně dle § 36 a 36a ZDPH je odrazem skutečnosti, že základ daně je tvořen vším, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel **získal nebo má získat** od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany.

Ačkoli se řešení úpadku dlužníka formou reorganizace řídí stejným právním předpisem jako řešení úpadku dlužníka formou konkurzu, nelze postupovat analogicky a opravovat výši daně v případě reorganizace dlužníka na základě § 44 ZDPH. Postup podle § 44 ZDPH je aplikací čl. 90 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění p. p. (dále jen „směrnice o DPH“), připouštějící odlišný postup při opravách základu daně v případě nezaplacení ceny oproti postupu danému v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, kterým je tak fakticky uloženo provedení opravy základu daně pouze v případech zrušení nebo vypovězení zaplacení ceny.

Je-li zrušeno (nebo vypovězeno) zaplacení ceny, pak lze předpokládat, že tato skutečnost má vliv na změnu základu daně ve smyslu § 36 a 36a ZDPH, resp. čl. 73 směrnice o DPH¹. Soudní dvůr mj. stanovil, že je-li např. poskytnuta sleva, pak skutečně došlo ke změně základu daně² po uskutečnění zdanitelného plnění, stejně jako v případě, kdy je ukončen smluvní vztah, a tudíž je i definitivně snížena pohledávka, kterou měl dlužník věřiteli uhradit³. Pro uplatnění DPH (snížení základu daně) ve zde uvedených případech zrušení nebo vypovězení zaplacení ceny, majících za následek snížení pohledávky věřitele, je určen právě § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH. Naproti tomu, není-li zaplacená kupní cena ať už z části nebo zcela a věřitel stále disponuje pohledávkou vůči dlužníkovi v původní výši, nelze v takovém případě použít ust. § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, resp. čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH a při uplatňování DPH se postupuje v intencích § 44 ZDPH. Postup podle § 44 ZDPH výslovně váže na pohledávky dlužníka nacházejícího se v insolvenčním řízení, přičemž insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkurzu na majetek dlužníka.

IZ⁴ a konkrétně jeho ust. § 341 odst. 1 písm. a) obsahuje situaci, na kterou se vztahuje povinnost opravy základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, přičemž se jedná pouze o restrukturalizaci pohledávek věřitelů spočívající v prominutí části dluhů dlužníka včetně jejich příslušenství. **V reorganizačním plánu musí být tedy uvedeno, o jakou část se pohledávka věřitele snižuje⁵.** Pouze v tomto případě tak dochází ke snížení základu daně u pohledávky, čímž jsou naplněny podmínky § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH⁶. Pokud plátce svou pohledávku vůči dlužníkovi do insolvenčního řízení řádně nepřihlásil a ta proto není uvedena v reorganizačním plánu, pak schválením reorganizačního plánu zanikají veškerá práva tohoto plátce vůči dlužníkovi⁷. V takovém případě nelze dovodit, že došlo k dohodě o nahrazení původního závazku závazkem novým a tudíž nejsou splněny podmínky pro opravu základu daně podle § 42 ZDPH.

Opravu základu daně nelze provést v případě odkladu splatnosti pohledávek, nebo v případech uvedených v § 341 odst. 1 písm. b) až g) IZ, i kdyby byly uvedeny v reorganizačním plánu dlužníka, neboť takovým postupem není snížen základ daně pohledávky věřitele. Pokud obsahuje reorganizační plán více ze základních opatření

¹ (viz v tom smyslu rozsudek Soudního dvora C-462/16 Boehringer Ingelheim Pharma, bod 45, jakož i stanovisko generálního advokáta v téže věci a jeho bod 42)

² (viz v tom smyslu např. rozsudky Soudního dvora C-317/94 Elida Gibbs, jakož i C-462/16 Boehringer Ingelheim Pharma)

³ (viz v tom smyslu rozsudek Soudního dvora C-404/16 Lombard Ingtlan Lizing)

⁴ v Hlavě II upravující reorganizaci

⁵ (viz v tom smyslu § 341 odst. 3 IZ)

⁶ (viz v tom smyslu např. rozsudky Soudního dvora C-396/16 T-2; i přiměřeně C-246/16 Di Maura)

⁷ (viz § 356 odst. 1 IZ)

uvedených v § 341 odst. 1 IZ⁸, přičemž jedním z opatření uvedených v reorganizačním plánu je restrukturalizace pohledávek dle § 341 odst. 1 písm. a) IZ, pak lze opravu základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH provést pouze u pohledávek, které byly restrukturalizovány dle § 341 odst. 1 písm. a) IZ a jsou uvedeny v reorganizačním plánu, přičemž u ostatních opatření vymezených v § 341 odst. 1 písm. b) až g) IZ, i když jsou uvedeny v reorganizačním plánu, nelze provést opravu základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH. Rovněž opravu základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH nelze provést za situace, kdy existuje spoludlužník či ručitel dlužníka, pokud je povinen spoludlužník nebo ručitel uhradit dluh dlužníka⁹. Tudíž v případě restrukturalizace pohledávek věřitelů spočívající v prominutí části pohledávky dle § 341 odst. 1 písm. a) IZ nelze provést opravu základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH u pohledávek, u nichž existuje spoludlužník nebo ručitel, a to do výše jejich ručitelského či spoludlužnického závazku.

3. Podmínky opravy základu daně

Opravu základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH je plátce oprávněn provést nejdříve za zdaňovací období, ve kterém nabylo rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu účinnosti¹⁰, protože až nabytím účinnosti reorganizačního plánu dochází ke změně základu daně, a současně dlužník obdržel opravný daňový doklad¹¹. Věřitel vystaví opravný daňový doklad¹² a to do 15 dnů ode dne zjištění okolností rozhodných pro provedení opravy¹³, tj. do 15 dnů ode dne účinnosti reorganizačního plánu. Pokud plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, provede opravu základu daně v evidenci pro účely DPH do 15 dnů ode dne účinnosti reorganizačního plánu.

Pokud věřitel neměl povinnost vystavit daňový doklad, pak se oprava základu daně provede nejdříve za zdaňovací období, ve kterém nabylo rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu účinnosti¹⁴ a ve kterém věřitel provedl opravu základu daně v evidenci pro účely DPH. Pokud tedy rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu nabylo právní moci, ale účinnost

⁸ Reorganizační plán obsahuje např., že reorganizace bude řešena 1.) restrukturalizací pohledávek věřitelů, 2.) prodejem části majetkové podstaty a 3.) zajištěním financování části provozu dlužníkovy podniku.

⁹ (viz v tom smyslu § 356 odst. 3 IZ, i přiměřeně např. příspěvek č. 500/22.03.17 Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka – doplnění uzavřeného příspěvku č. 486/14.12.16, který je součástí zápisu z jednání koordinačního výboru KDP ČR z 10. 5. 2017)

¹⁰ (viz § 352 odst. 1 IZ)

¹¹ pokud měl věřitel povinnost vystavit původní daňový doklad

¹² pokud měl povinnost vystavit původní daňový doklad

¹³ (viz § 42 odst. 2 ZDPH)

¹⁴ (viz § 352 odst. 1 IZ)

reorganizačního plánu byla odložena na pozdější dobu¹⁵ nebo insolvenční soud rozhodl o jeho pozdější účinnosti¹⁶, pak lze opravu dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH provést nejdříve za zdaňovací období, ve kterém nabyl reorganizační plán účinnosti¹⁷ a současně dlužník obdržel opravný daňový doklad¹⁸, příp. provedl opravu základu daně v evidenci pro účely DPH. Povinnost opravy základu daně je svázána s účinností reorganizačního plánu, protože až účinností reorganizačního plánu dochází ke změně závazků dlužníka a tedy i ke změně základu daně.

Opravu základu daně lze provést ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění nebo došlo k přijetí úplaty¹⁹. **Opravu základu daně tak nelze v konečném důsledku provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního zdanitelného plnění nebo došlo k přijetí úplaty²⁰, případně po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období v případech uvedených v § 42 odst. 6 ZDPH.**

Při opravě základu daně se uplatní sazba daně, která byla použita u původního zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty²¹. V případě, že původní zdanitelné plnění nebo přijatá úplata byly uskutečněny, příp. přijaty v cizí měně, pak je nutné použít pro přepočítání cizí měny na českou měnu kurz uplatněný u původního zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty, popřípadě i kurz platný k prvnímu pracovnímu dni příslušného kalendářního roku, ve kterém nabylo rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu účinnosti, pokud měl být vystaven opravný doklad dle § 45 odst. 4 ZDPH.

Opravu základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH je také nutné provést v případě, rozhodl-li insolvenční soud o zrušení reorganizačního plánu²² nebo rozhodl o přeměně reorganizace v konkurz²³, jelikož tímto okamžikem disponuje věřitel pohledávkou v původní výši. Opravu základu daně věřitel provede²⁴ za zdaňovací období, ve kterém rozhodnutí o zrušení reorganizačního plánu nebo rozhodnutí o přeměně reorganizace v konkurz nabylo účinnosti. Věřitel je povinen do 15 dnů ode dne zjištění rozhodných skutečností vystavit

¹⁵ např. reorganizační plán by obsahoval ustanovení, že se stane účinným až uplynutím dvou měsíců ode dne právní moci rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu

¹⁶ např. insolvenční soud by rozhodl, že reorganizační plán se stane účinným 10. dnem po právní moci rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu

¹⁷ (viz § 352 odst. 1 IZ)

¹⁸ pokud měl věřitel povinnost vystavit původní daňový doklad

¹⁹ (viz § 42 odst. 5 ZDPH)

²⁰ (viz § 42 odst. 5 ZDPH)

²¹ (viz § 42 odst. 4 ZDPH)

²² (viz § 362 IZ)

²³ (viz § 363 IZ)

²⁴ Věřitel opraví na původní výši dříve opravenou pohledávku

opravný daňový doklad. Opravu základu daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního zdanitelného plnění²⁵.

Pokud byl na základě zrušení reorganizačního plánu nebo rozhodnutím o přeměně reorganizace v konkurz prohlášen konkurz dlužníka, věřitelé opraví základ daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH na původní výši pohledávky (tj. na původní výši pohledávky před schválením reorganizačního plánu), načež věřitelé mohou následně opravit výši daně dle § 44 ZDPH za podmínek tam stanovených. Věřitel je povinen do 15 dnů ode dne zjištění rozhodných skutečností vystavit opravný daňový doklad²⁶.

V případě, že by insolvenční soud schválil reorganizační plán, který by byl následně zrušen nebo by bylo rozhodnuto o přeměně reorganizace v konkurz, a věřitel by v době mezi schválením reorganizačního plánu nebo rozhodnutím o přeměně reorganizace v konkurz neopravil základ daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, pak věřitel nepostupuje po prohlášení konkurzu dlužníka dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, nicméně může opravit výši daně dle § 44 ZDPH za podmínek tam stanovených.

4. Podmínky opravy odpočtu daně

Pokud byl věřitel oprávněn provést opravu základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, pak je dle § 74 odst. 1 ZDPH dlužník povinen, je-li opravou základu daně snížen jeho uplatněný nárok na odpočet daně, provést opravu odpočtu daně.

Dlužník provede opravu odpočtu daně za zdaňovací období, ve kterém se o opravě základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl. Z výše uvedeného tak plyne, že dlužník provede opravu odpočtu daně dle § 74 ZDPH, jež se váže na opravu základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, za zdaňovací období, ve kterém nabyl reorganizační plán účinnosti. Nabytím účinnosti reorganizačního plánu jsou totiž u dlužníka naplněny veškeré okolnosti pro provedení opravy odpočtu daně dle § 74 ZDPH ve vazbě na opravu základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, a proto nabytím účinnosti reorganizačního plánu se dlužník dozvědět měl a mohl, že bude ze strany věřitelů provedena oprava základu daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH. Účinným reorganizačním plánem je v souladu s § 74 odst. 1 ZDPH prokazována oprava odpočtu daně u dlužníka,

²⁵ (viz § 42 odst. 5 ZDPH)

²⁶ pokud měl věřitel povinnost vystavit původní daňový doklad

jelikož reorganizační plán mj. obsahuje, jak jsou pohledávky vůči dlužníku restrukturalizovány²⁷.

5. Závěr

Soudní dvůr Evropské unie ve zmiňovaném rozsudku C-396/16 T-2 vyložil předmětnou aplikaci směrnice o DPH, resp. ZDPH, kterou lze aplikovat i na případy přede dnem vydání této informace za podmínek v této informaci uvedených.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

²⁷ (viz § 341 IZ)