GFR11612017
ESS

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

Sekce právní

I N T E R N Í S D Ě L E N Í

Č. j.: 114850/17/7700-30133-711377

Vyřizuje: [redacted], Oddělení daňové exekuce a insolvenčního řízení II
Tel: (+ [redacted] 296 852 222
E-mail: [redacted]

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj
náměstí Svobody 4
602 00 Brno-střed

Zasláno pouze elektronicky – AVIS

Odpověď na dotaz ve věci postupu v souvislosti s úhradou DPH v rámci insolvenčního řízení

Odbor vymáhání obdržel dotaz Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“) týkající se problematiky úhrady daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v rámci insolvenčního řízení.

I. Popis problému

U daňového subjektu (dále jen „DS“) evidovaného jako nespolehlivý plátce DPH probíhá insolvenční řízení (dále jen „IŘ“), v rámci kterého došlo k prohlášení konkursu a jmenování insolvenčního správce (dále jen „IS“). V průběhu tohoto IŘ došlo ke zpeněžení části majetkové podstaty IS prodejem majetku. IS prodal majetek třetí osobě (plátci DPH) za kupní cenu včetně DPH, ale daňovou povinnost vyplývající z uskutečnění zdanitelného plnění neuhradil. Správce daně (dále jen „SD“) následně uplatnil daňovou pohledávku z tohoto zdanitelného plnění postupem podle ust. § 203 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „IZ“), u IS. IS předmětnou pohledávku ani poté neuhradil. SD následně přistoupil k aplikaci ust. § 109 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a vyzval příjemce zdanitelného plnění k zaplacení daňové povinnosti podle § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), ve spojení s výše uvedeným ustanovením ZDPH.

Dotazy:
Je v daném případě postupováno vůči příjemci zdanitelného plnění (kupujícímu) v souladu se zákonem, když příslušná ustanovení ZDPH neupravují žádné omezující podmínky pro IŘ a daňový řád naopak vydání ručitelské výzvy po zahájení IŘ umožňuje, nebo je třeba

se v popsaném případě domáhat splnění daňové povinnosti žalobou podanou vůči IS dle § 203 odst. 4 IZ a ručitelskou výzvu v odvolacím řízení zrušit dle § 113 odst. 1 písm. a) DŘ?

II. Odpovědi na dotazy

IS je obecně povinen zaplatit daň ze zdanitelného plnění uskutečněného po prohlášení konkursu (pohledávku za majetkovou podstatou) kdykoliv v průběhu insolvenčního řízení, pokud mu to umožňuje stav majetkové podstaty, tedy i ve lhůtě splatnosti daně dle ust. § 135 odst. 3 DŘ.

Pokud IS neuspokojí (nezaplatí) daň ze zdanitelného plnění uskutečněného po prohlášení konkurzu, měl by SD přistoupit k vydání ručitelské výzvy v souladu s ust. § 171 DŘ ve spojení s § 109 odst. 3 ZDPH. V případě, že SD bude zřejmé, že nebude možné předmětnou daň (pohledávku za majetkovou podstatu) na ručiteli úspěšně vymoci či bude hrozit marné uplynutí lhůty pro placení daně, měl by se SD domáhat uspokojení své pohledávky za majetkovou podstatou uplatněné v souladu s § 203 odst. 1 IZ žalobou proti IS dle § 203 odst. 4 IZ.

V případě DS (nespolehlivého plátce DPH), u něhož byl prohlášen konkurz a IS je osobou s dispozičním oprávněním k majetkové podstatě, která neodvedla daň z uskutečněného zdanitelného plnění, může SD ve vztahu k příjemci zdanitelného plnění přistoupit k aplikaci ručení dle ust. § 109 odst. 3 ZDPH.

III. Podrobnější odůvodnění stanoviska

Předmětem dotazu je situace, kdy v průběhu insolvenčního řízení dochází ke zpeněžení majetkové podstaty úpadce jedním ze způsobů uvedených v ust. § 286 odst. 1 IZ.

Zpeněžení majetkové podstaty z pohledu ZDPH:
Prodej movitých a nemovitých věcí, které tvoří součást obchodního majetku úpadce [viz § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH], je předmětem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, je-li úpadce plátcem DPH. K dani z přidané hodnoty jsou povinny fyzické a právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti, není-li stanoveno jinak (srov. § 5 odst. 1 věta první ZDPH) a k uskutečňování samostatné ekonomické činnosti fyzických a právnických osob slouží nebo je určen "souhrn majetkových hodnot", o kterém je tato osoba povinna účtovat nebo jej evidovat, označovaný jako "obchodní majetek" [srov. § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH]. Dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [viz § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH] je zdanitelným plněním, přičemž dodáním zboží se kromě prodeje movitých věcí rozumí i převod nemovitosti při převodu vlastnického práva za úplatu či na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu [viz § 13 odst. 3 písm. a) ZDPH]. Den uskutečnění zdanitelného plnění se pak určuje podle § 21 ZDPH. Samotná povinnost přiznat daň při dodání zboží vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, je-li tato úplata přijata před uskutečněním zdanitelného plnění (§ 20a odst. 1 a 2 ZDPH). Dle ust. § 135 odst. 1 a 2 DŘ je povinen podat řádné daňové tvrzení každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, přičemž je povinen

v řádném daňovém přiznání sám vyčíslit daň. Tato daň je pak splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání (§ 135 odst. 3 DŘ). V případě, že zdaňovací období je kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období (§ 136 odst. 4 DŘ). Z ust. § 99b odst. 1 ZDPH pak vyplývá, že pro období po skončení měsíce, ve kterém nastaly účinky rozhodnutí o úpadku, do skončení IŘ, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Dle ust. § 20 odst. 3 DŘ má pak IS (osoba oprávněná nakládat s majetkovou podstatou v případě prohlášení konkursu) stejná práva a povinnosti jako DS.

Z výše uvedeného pak z pohledu daňových předpisů vyplývá, že IS má v případě zpeněžení části majetkové podstaty, pokud je úpadce plátcem DPH, prodejem majetku jinému plátci daně krom povinnosti vystavení daňového dokladu také povinnost přiznat daň z tohoto plnění (prodeje) v daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce, ve kterém k prodeji majetku došlo. IS by pak měl tuto daň vyčíslenou v daňovém přiznání zaplatit ve lhůtě stanovené k podání daňovému přiznání, tedy do 25 dnů po uplynutí měsíce, ve kterém došlo k prodeji majetku nebo přijetí úplaty za tento prodej.

Zpeněžení majetkové podstaty z pohledu IŘ:
Dle ust. § 168 odst. 2 písm. e) IZ je pohledávkou za majetkovou podstatou daň, pokud vznikla po rozhodnutí o úpadku. Pohledávky za majetkovou podstatou jako takové se pak v konkurzu uplatňují písemně vůči IS (§ 203 odst. 1 IZ) a IS by měl tyto pohledávky uspokojit z majetkové podstaty (§ 203 odst. 3 IZ). Tyto pohledávky se pak podle ust. § 168 odst. 3 IZ uspokojují v plné výši kdykoliv po rozhodnutí o úpadku, není-li stanoveno jinak. Z Komentáře k IZ (Kozák, J. a kol.) je k tomuto ustanovení uvedeno, že *„v případě rozhodnutí o prohlášení konkursu na majetek dlužníka řeší zákon výslovně situaci, kdy v majetkové podstatě dlužníka není dostatek finančních prostředků ani na úhradu pohledávek za podstatou, resp. pohledávek postavených na roveň pohledávkám za podstatou. V takovém případě je nutno přednostně hradit ty pohledávky za podstatou, které jsou jako privilegované označeny zákonem v § 305 odst. 2. Je tedy velkou chybou insolvenčního správce, pokud pohledávky za podstatou hradí průběžně tak, jak vznikají, a to i v okamžiku, kdy ještě není zřejmé, zda bude mít dostatek finančních prostředků na úhradu všech dalších pohledávek za podstatou, které mají lepší postavení, zejména pak odměnu a hotové výdaje správce, které jsou vyúčtovány až na konci insolvenčního řízení. Pravidlo stanovící, že se pohledávky za podstatou hradí kdykoliv po rozhodnutí o úpadku, neznamená, že by tyto pohledávky musely či měly být uhrazeny ihned po svém vzniku. Mezní moment pro uspokojení neuspokojených pohledávek za podstatou je okamžik před podáním návrhu na rozvrhové usnesení. V opačném případě se správce vystavuje nejen možnému postihu za nesprávný postup v insolvenčním řízení, ale i případné odpovědnosti za neuhrazení pohledávky za podstatou, které vzniklo jeho přičiněním.“* Z ust. § 305 odst. 1 IZ je tak zřejmé, že pohledávky za majetkovou podstatou by měly být uspokojeny nejpozději před rozvrhem a v případě, že výtěžek ze zpeněžení majetkové podstaty nestačí k uspokojení pohledávek za majetkovou podstatou, jim postavených na roveň a zajištěných pohledávek, jsou uspokojovány podle klíče stanoveného v ust. § 305 odst. 2 IZ. V případě, že IS neuspokojí pohledávky za majetkovou podstatou uplatněné dle ust. § 203 odst. 1 IZ v souladu s ust. § 203 odst. 3 IZ, může se věřitel domáhat uspokojení své pohledávky žalobou podanou proti IS.

Vztah DPH a IZ:

Z výše uvedeného je zřejmé, že úprava dvou výše uvedených právních předpisů předpokládá rozdílný postup v dané situaci. V takovémto případě je potřeba si odpovědět na otázku, která z předmětných úprav má přednost. Odbor vymáháni GFŘ v tomto případě vychází primárně ze zásady obecné aplikační přednosti IZ před předpisy daňovými, tyto předpisy mají přednost před IZ pouze v případě, že problematiku týkající se IŘ výslovně upravují (lex specialis vůči IZ). K tomuto závěru jej vedou i nálezy Ústavního soudu, který ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 48/06 ze dne 9. 12. 2008 dovodil že, *„[v]lastnické právo jako právo základní je chráněno čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Podle věty prvé a druhé prvního odstavce uvedeného článku Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, reprezentovaného v daňových věcech správcem daně, která by v případě prohlášení konkursu vedla k jeho zvýhodnění a de facto mu přiznávala privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům“* (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 12/06 ze dne 2. 7. 2008). Tento názor byl ze strany Odboru vymáhání GFŘ několikrát prezentován (např. Odpověď na dotaz č. j. 77462/15 ze dne 15. 12. 2015 nebo Odpověď na žádost č. j. 10004/17 ze dne 28. 2. 2017).

Co se týče otázky povinnosti zaplatit DPH ze zdanitelného plnění uskutečněného po prohlášení po úpadku, tak dle názoru Odboru vymáhání GFŘ z dikce IZ vyplývá, **že IS je obecně povinen zaplatit tuto daň (pohledávku za majetkovou podstatou) kdykoliv v průběhu insolvenčního řízení, pokud mu to umožňuje stav majetkové podstaty, tedy i ve lhůtě splatnosti daně dle ust. § 135 odst. 3 DŘ**. IS nemá povinnost tuto daň zaplatit v situaci, že je v době splatnosti této daňové povinnosti zřejmé, že majetková podstata nedisponuje dostatečnými prostředky k úhradě všech pohledávek vymezených v ust. § 305 odst. 1 IZ. Zaplacením daňové povinnosti ve lhůtě její splatnosti ve výše uvedené situaci se IS vystavuje nebezpečí, že nebude moci dostát své povinnosti vyplývající mu z ust. § 305 odst. 2 IZ a ve svém důsledku se tak vystavuje možnosti postihu za svůj nesprávný postup. Nesprávný postup IS by v takovémto případě byl spatřován v postupu v rozporu s cílem insolvenčního řízení, kterým je co nejvyšší a zásadně poměrné uspokojení dlužníkových věřitelů [viz § 1 písm. a) IZ], neboť by pohledávka správce daně byla uspokojena před přednostně uspokojovanými pohledávkami vymezenými v ust. § 305 odst. 2 IZ.

V případě vzniku ručení za nezaplacenou daň z přijatého zdanitelného plnění dle ust. § 109 odst. 3 ZDPH nemusí být splněna žádná další podmínka než skutečnost, že o dodavateli je zveřejněn údaj, že je nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a ZDPH. Jak vyplývá z důvodové zprávy k ust. § 106a ZDPH, je institut nespolehlivého plátce alternativním postihem ke zrušení registrace u plátců DPH, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti DPH, ale nemůže jim být zrušena registrace z důvodu překročení obratu. Pokud tak byla o DS zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem, a tento DS neuhradil svoji daňovou povinnost, tak dle ZDPH postupuje SD v souladu se zákonem, pokud vyzve ručitele (kupujícího) v souladu s § 171 DŘ k úhradě daně nezaplacené DS. Kupující si totiž skutečnost, že o dodavateli je zveřejněn údaj, že je nespolehlivým plátcem, může zjistit z veřejně dostupného registru SD. Dle ust. § 109a ZDPH má příjemce (kupující) zdanitelného plnění možnost uhradit daň ze zdanitelného plnění namísto dodavatele přímo SD, čímž se vyhne hrozbě ručení vyplývající z ust. § 109 ZDPH. Z hlediska ZDPH tak ust. § 109a ZDPH odůvodňuje aplikaci ručení podle § 109 odst. 3 ZDPH vůči příjemci

zdanitelného plnění, jelikož tomu musí být známo, že mohl využít tohoto zákonného ustanovení a vyhnout se hrozbě ručení.

Pokud IS neuspokojí (nezaplatí) daň ze zdanitelného plnění uskutečněného po prohlášení konkurzu, měl by SD přistoupit k vydání ručitelské výzvy v souladu s ust. § 171 DŘ ve spojení s § 109 odst. 3 ZDPH. V případě, že SD bude zřejmé, že nebude možné předmětnou daň (pohledávku za majetkovou podstatu) na ručiteli úspěšně vymoci či bude hrozit marné uplynutí lhůty pro placení daně, měl by se SD domáhat uspokojení své pohledávky za majetkovou podstatou uplatněné v souladu s § 203 odst. 1 IZ žalobou proti IS dle § 203 odst. 4 IZ. Na základě výše uvedených skutečností je Odbor vymáhání GFŘ toho názoru, že **v případě DS (nespolehlivého plátce DPH), u něhož byl prohlášen konkurz a IS je osobou s dispozičním oprávněním k majetkové podstatě, může SD ve vztahu k příjemci zdanitelného plnění přistoupit k aplikaci ručení dle ust. § 109 odst. 3 ZDPH.**

S pozdravem

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Přílohy:

1) Odpověď na dotaz č. j. 77462/15 ze dne 15. 12. 2015
2) Odpověď na žádost č. j. 10004/17 ze dne 28. 2. 2017

Na vědomí:
Všem finančním úřadům
Odvolacímu finančnímu ředitelství

Elektronicky podepsáno
19.12.2017
JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce