

# VRÁCENÍ DPH V INSOLVENCII (A NĚKTERÉ PRAKTICKÉ ASPEKTY S TÍM SPOJENÉ)

ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY UMOŽŇUJE OD 1. DUBNA 2011 VĚŘITELŮM PLÁTCŮM DPH ZÍSKAT ZPĚT ČÁSTKU DPH Z POHLEDÁVEK ZA DLUŽNÍKY, KTEŘÍ SE NACHÁZEJÍ V INSOLVENČNÍM ŘÍZENÍ. CO TO ZNAMENÁ V PRAXI?

Finanční správa je povinna za stanovených – byť poměrně přísných a na první pohled ne úplně srozumitelných – podmínek vrátit věřiteli DPH odvedenou z pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Obdržení „jedné pětiny“ původní výše pohledávky může v některých případech být pro věřitele významným úspěchem a mnohdy také může představovat téměř jediné plnění, které ze své pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení uvidí. V této souvislosti je navíc zajímavé uvést, že stát již nemůže jím takto vrácenou DPH nárokovat na insolventním dlužníkovi, když tato pohledávka není v insolvenčním řízení vůbec hrazena.

Jaké jsou tedy vlastně podmínky, za kterých je možné žádat o vrácení DPH?

## MOŽNÉ POUZE MEZI PLÁTCI DPH

Základní podmínkou je, že věřitel i dlužník byli plátcí DPH v době, kdy pohledávka vznikla, a jsou jimi stále v okamžiku, kdy dochází k opravě. Pokud jedna či druhá strana přestane být plátcem DPH, opravu nelze

provést. Opravu lze dále provést pouze v případě, že věřiteli vznikla povinnost přiznat a zaplatit DPH. Oprava se tak vůbec nevztahuje na pohledávky v případech, kdy byla daňová povinnost přenesena na příjemce zdanitelného plnění (reverse charge), například v případě většiny stavebních prací.

## JEN V PŘÍPADĚ DLUŽNÍKOVA MAJETKU V KONKURZU

Po dobu prvních dvou let platnosti ustanovení o vrácení DPH bylo dostačující podmínkou, že insolvenční soud rozhodl o způsobu řešení úpadku, tedy např. i formou reorganizace. Novela zákona o DPH však možnost vrácení omezila jen na případy, kdy soud prohlásí na majetek dlužníka konkurz. Platí od 1. ledna letošního roku.

V této souvislosti je nutné uvést, že touto novelou došlo k jasněmu, byť nepřímému zvýhodnění řešení úpadku dlužníků formou konkurzu oproti jiným formám řešení úpadku, především tedy oproti reorganizaci. Stát tedy, byť možná nevědomě, favorizuje likvidační formu řešení

úpadku oproti sanaci podniku dlužníka a zachování jeho provozu (reorganizace). Je v zásadě na věřitelích, kteří rozhodují, jakým způsobem se úpadek dlužníka bude řešit. Nelze se tedy divit věřitelům plátcům DPH (tzn. často těm významnějším věřitelům, jejichž možnost ovlivnit volbu způsobu řešení úpadku je rozhodující), pokud budou preferovat konkurz a jistotu navrácení jedné pětiny své pohledávky oproti velké nejistotě a mnohdy i nižšímu uspokojení v rozmezí několika let v rámci probíhající reorganizace. Reorganizace navíc v sobě skrývá mnohá úskalí a v případě jejího neúspěchu se může věřitelům značně prodražit, a to zejména v podobě nárůstu pohledávek za majetkovou podstatou vzniklých v průběhu reorganizace, které mají v zásadě přednostní pořadí uspokojení.

## POUZE PŘI SPLNĚNÍ ČASOVÉHO TESTU

Opravu DPH je možné provést, pouze pokud pohledávka vznikla nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a současně ještě neuplynuly tři roky od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění.

Vymezení lhůt v zákoně o DPH s sebou nese hned několik výkladových i praktických problémů. Lhůtu vymezenou jako „nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku“ lze vykládat i chápat tak,



Senior associate Mgr. Ing. Petr Machek a daňový konzultant Ing. Ondřej Homolka působí v právní firmě bpv Braun Partners

že buď vylučuje z možnosti opravy všechny pohledávky starší než šest měsíců (tzn. oprava je možná jen v relativně krátkém období, které předchází rozhodnutí soudu o úpadku), nebo že jsou z možnosti opravy vyloučeny právě pohledávky vzniklé v období do šesti měsíců a oprava je možná jen u starších pohledávek – velmi zjednodušeně řečeno starších šesti měsíců, ale nikoli starších tří let. Ze smyslu ustanovení zákona o DPH i následných výkladů lze dovodit, že oprava není možná u mladých pohledávek vzniklých do šesti měsíců před rozhodnutím soudu.

V případech, kdy vznik pohledávky leží na okraji šestiměsíční lhůty, je důležité si uvědomit, že okamžik vzniku pohledávky se určí v souladu se soukromoprávními předpisy a není definován v zákoně o DPH, který je veřejnoprávní normou. Dnem vzniku pohledávky obvykle bude den dodání zboží či poskytnutí služby a bude tak korespondovat s datem uskutečnění zdanitelného plnění (k tomuto výkladu se přiklonilo i ministerstvo financí). Okamžikem vzniku pohledávky však není datum vystavení či splatnost faktury. V účetní evidenci je datum splatnosti standardním okamžikem, od kterého se počítá stáří pohledávky, a proto, jak už bylo zmíněno, pokud pohledávka vznikla na hraně šestiměsíční lhůty stanovené zákonem o DPH, je nutné stanovit přesně den vzniku pohledávky a podle něj posoudit, zda je oprava možná, či nikoli.

V případě věřitele, který zvažuje podání insolvenčního návrhu na svého dlužníka, se tak vyplatí vzít v potaz i tuto šestiměsíční lhůtu a případné podání o pár měsíců odložit, aby se nestalo, že jeho pohledávka tímto časovým testem neprojde a on tak přijde o možnost nárokování DPH vůči státu. Na druhou stranu je však nutno uvést, že ubíhající čas obvykle pracuje i v neprospěch věřitele a vyčkávání s tím, že „třeba ještě zaplatí“, se v důsledku může projevit i nižším uspokojením v insolvenčním řízení.

### JEN PŘIHLÁŠENÉ A ZJIŠTĚNÉ POGLEDÁVKY

Žádat o vrácení DPH je možné pouze u pohledávek, které věřitel přihlásil nejpozději ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží. Oprava je možná pouze ze zjištěné hodnoty pohledávky. Pokud je pohledávka věřiteli přiznána v hodnotě nižší než přihlášené (původně fakturované), postupuje se tak, že se předpokládá, že zjištěná hodnota pohledávky obsahuje DPH a DPH se vypočte shora za použití koeficientu.

### OSOBY BLÍZKÉ ČI KAPITÁLOVĚ PROPOJENÉ? BOHUŽEL

Vyloučeny z možnosti vrácení DPH jsou právnické osoby v případech, kdy výše účasti jedné osoby na druhé představuje alespoň 25 procent základního kapitálu nebo 25 procent



**Navrácená daň z přidané hodnoty je mnohdy věřitelovou jedinou tržbou**

cent hlasovacích práv těchto osob. U fyzických osob jsou vyloučeny osoby blízké. Pro obě skupiny pak ještě oprava není možná u osob podnikajících ve sdružení.

### PO DORUČENÍ OPRAVNÉHO DAŇOVÉHO DOKLADU

Oprava DPH je spojena s další administrativou – věřitel má povinnost předložit jako přílohu k daňovému priznání, do kterého zahrnul opravný doklad, kopie všech vystavených daňových dokladů, u kterých provedl opravu výše daně, a navíc výpis z přehledu oprav, tzn. sumarizaci a seznam provedených oprav.

Je však ještě nutné pamatovat na případy, pro které platí povinnost DPH opět vrátit, a to při postoupení pohledávky, zrušení registrace věřitele nebo v případě následného plného nebo částečného uspokojení pohledávky věřitele.

Bez ohledu na komplikovanost podmínek i nezbytné „papírování“ navíc je oprava DPH za dlužníky v insolvenčním nástrojem, který věřitelům umožňuje dosáhnout okamžitého uspokojení ve výši jedné pětiny ohrožené pohledávky, a to je ve většině případů více, než jsou schopni v běžném insolvenčním řízení dosáhnout. &