

V Praze dne: 22.7.2011  
čj. 23024/11-3210-010165  
vyřizuje/linka: Ing.Zdeněk Červený/4293

## **Informace GFŘ**

### **k aplikaci § 44 ZDPH - Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení**

Novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p. (dále jen „ZDPH“) účinnou od 1.4.2011 byl do tohoto zákona v ust. § 44 nově zaveden institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. k tomuto bodu novely ZDPH byla zveřejněna informace MF<sup>1</sup>. S ohledem na množství se dotazy a aplikační problémy, které se v praxi v poslední době objevují, vydává GFŘ tuto informaci. Platnost zmíněné informace MF není dotčena:

#### **1. Oprava výše daně dle § 44 ZDPH – samostatné zdanitelné plnění**

Obdobně jako u oprav podle § 42 ZDPH je i oprava dle § 44 ZDPH založena předně a primárně na vzniku nových skutečností. Právě proto je považována za samostatné zdanitelné plnění, přičemž zákon ji takto i výslovně označuje a současně v ust. § 44 odst. 9 ZDPH vymezuje den jeho uskutečnění.

Vycházející z této základní, zákonem exaktně zakotvené charakteristiky je potom k opravě provedené v souladu s § 44 ZDPH nutno přistupovat v jednotlivých souvislostech.

#### **1.1. Použití přechodných ustanovení k z.č. 47/2011 Sb.**

Účinnost změn v právním předpisu je dána účinností novely zákona, tj. v daném případě 1. duben 2011. Bez dalšího by se tedy právní vztahy řídily novou právní úpravou, a to bez ohledu na datum jejich vzniku. Nicméně je možné (a velmi často používané), zejména z důvodu zachování právní jistoty a kontinuity právních vztahů, udělat výjimku z tohoto obecného pravidla. Tato výjimka se obvykle realizuje za pomoci tzv. přechodných ustanovení.

Obecné přechodné ustanovení uvedené v čl. II zákona č. 47/2011 Sb. uvádí: „*Pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak.*“. Vzhledem k faktu, že oprava výše daně podle ustanovení § 44 odst. 1, povinnost snížit daň podle § 44 odst. 5, povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 44 odst. 6, zvýšení daně na výstupu podle § 44 odst. 7, se vztahují pouze ke zdaňovacím obdobím, která započnou běžet dnem, který se shoduje nebo následuje po dni nabytí účinnosti tohoto zákona, se toto přechodné ustanovení na výše uvedené vztahy neuplatní (vztahuje se pouze na vztahy ve zdaňovacích obdobích započatých před 1. dubnem 2011). Jiné přechodné ustanovení obsažené v zákoně č. 47/2011 Sb. nepřipadá vzhledem

<sup>1</sup>

[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/DANE\\_DPH\\_od\\_01042011\\_Oprava\\_vyse\\_dane\\_u\\_pohledavek\\_za\\_dluzniky\\_v\\_insolvencnim\\_rizeni.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/DANE_DPH_od_01042011_Oprava_vyse_dane_u_pohledavek_za_dluzniky_v_insolvencnim_rizeni.pdf)

k jejich věcné materii v úvahu, a proto je třeba aplikovat obecný režim. To znamená, že se daná úprava uplatní od 1. dubna 2011.

Použití obecného režimu přechodných ustanovení však nemůže vést k závěru, že opravu výše daně lze uskutečnit pouze u plnění poskytnutých dlužníkovi po 1. dubnu 2011. Opravou výše daně totiž vzniká nové samostatné zdanitelné plnění, které si věřitel uplatňuje v tom zdaňovacím období, v němž opravu výše daně uskutečnil. Nevrací se tak ke starému zdaňovacímu období (před 1. dubnem 2011), kdy právní úprava § 44 zákona o dani z přidané hodnoty neexistovala. Jinými slovy, v případě zdanitelných plnění uskutečněných před nabytím účinnosti zákona č. 47/2011 Sb., vzniká opravou výše daně těchto plnění nové samostatné zdanitelné plnění vztahující se ke zdaňovacímu období po 1. dubnu 2011. **Tudíž opravit výši daně podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty lze i u pohledávek, které vznikly před 1. dubnem 2011.**

## **1.2. Postavení pohledávky vzniklé správci daně z titulu opravy dle § 44 ZDPH vůči dlužníkovi v insolvenčním řízení**

Z charakteru opravy coby samostatného zdanitelného plnění vyplývá rovněž základ rozhodný pro posouzení závazků resp. pohledávek vzniklých provedením opravy v návaznosti na uplatnění v insolvenčním řízení.

Naplněním skutečností vymezených v ust. § 44 ZDPH dochází ke vzniku nové daňové povinnosti a to povinnosti zdaňovacího období, ve kterém tyto skutečnosti nastaly. Po provedení opravy věřitelem vzniká dlužníkovi povinnost zakotvená v ust. § 44 odst. 5 ZDPH. Jinými slovy v důsledku zdanitelného plnění, které představuje oprava provedená dle § 44 odst. 1 ZDPH, vzniká tak dlužníkovi nově daňový závazek (povinnost) a to za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky podle odst. 1 (tj. v němž byla provedena oprava). Dlužník musí tuto povinnost vykázat a vypořádat v daňovém přiznání za zdaňovací období, k němuž se vztahuje, tj. v období ve které byla provedena oprava podle § 44 odst. 1 ZDPH.

**Pohledávka správce daně odpovídající takto vzniklé povinnosti dlužníka je pohledávkou DPH za shodné zdaňovací období a v souladu s ust. § 168 odst. 2 písm. d) z.č. 182/2006 Sb. ve znění p.p. (insolvenční zákon) je pohledávkou za majetkovou podstatou.**

Právě konstatované postavení pohledávky vzniklé správci daně vůči dlužníkovi v důsledku provedení opravy dle § 44 ZDPH je v souladu s charakterem opravy coby samostatného zdanitelného plnění a v korelaci s tím i v souladu s výše uvedeným ustanovením insolvenčního zákona. Jde o uspokojení pohledávky na dani vzniklé po rozhodnutí o úpadku, což mj. odpovídá též principům a pravidlům shodnutým v rámci legislativního procesu při zavedení institutu oprav dle § 44 ZDPH, potažmo šlo tak o záměr zákonodárce<sup>2</sup>.

V neposlední řadě je takto dané postavení předmětné pohledávky ve shodě s požadavky zachování základního principu současného systému DPH - principu neutrality, který je součástí harmonizované, pro Českou republiku plně závazné evropské legislativy.

Ing. Otakar Sladkovský, v.r.  
ředitel sekce

---

<sup>2</sup> mj. např. i propočet rozpočtových dopadů zavedení oprav dle § 44 ZDPH uvedený v důvodové zprávě k z.č. 47/2011 Sb. byl proveden s tím východiskem, že předmětná pohledávka za dlužníkem bude mít postavení pohledávky za podstatou.