

# Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

## DAŇOVÁ INFORMACE

### Problematika ručení u DPH

---

Generální finanční ředitelství zveřejnilo v minulých dnech obsáhlou metodickou informaci k problematice ručení v oblasti DPH vyplývající z příslušných ustanovení zákona 235/2004 Sb. o DPH.

Vzhledem k rozsahu uvedené metodické informace byl připraven dále uvedený materiál, ve kterém je stručně shrnuta problematika ručení za neodvedenou DPH a naznačen způsob možného řešení.

V úvodní části metodické informace jsou komentovány obecné právní aspekty institutu ručení, včetně případného zániku ručení.

Upozorňujeme však, že při zániku daňového subjektu bez právního nástupce (např. při likvidaci společnosti) není povinnost ručitele uhradit nedoplatek na DPH dotčena!

Realizace institutu ručení může nastat až v okamžiku, kdy dlužník nesplnil svoje povinnosti (neuhradil daňový dluh nebo jeho část), které jsou ručením zajištěny.

Podle znění zákona o DPH platného od r. 2013 může vzniknout institut ručení za nezaplacenou DPH v těchto případech:

- 1) Příjemce zdanitelného plnění v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že
  - DPH uvedená na dokladu nebude úmyslně zaplacená
  - plátce uskutečňující zdanitelné plnění se úmyslně dostal do postavení kdy nemůže daň zaplatit
  - dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody

Tyto důvody vyplývají z ustanovení § 109 odst. 1 zákona o DPH.

- 2) Úplata za přijaté plnění je bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé – viz ustanovení § 109 odst. 2 písm. a) zákona o DPH
- 3) Úplata za přijaté plnění je poskytnuta bezhotovostně na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko – viz ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH
- 4) Úplata za přijaté plnění je poskytnuta bezhotovostně na jiný účet poskytovatele plnění, než který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup – viz ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH
- 5) V okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění je o poskytovateli plnění zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem, přičemž toto zveřejnění musí být provedeno způsobem umožňujícím dálkový přístup – viz ustanovení § 109 odst. 3 zákona o DPH

- 6) Při dodání pohonných hmot v případě, kdy v okamžiku uskutečnění plnění není zveřejněna způsobem umožňující dálkový přístup skutečnost, že dodavatel je registrován jako distributor pohonných hmot dle příslušného zákona – viz ustanovení § 109 odst. 4 zákona o DPH.

K jednotlivým výše uvedeným bodům pro vznik institutu ručení uvádíme následující metodická a výkladová upřesnění.

#### **Ad 1)**

Ke vzniku ručení stačí naplnění alespoň jedné z uvedených podmínek. Podle vysvětlivek GFŘ postačuje ke vzniku ručení i nedbalostní zavinění, příp. nedbalostní zavinění nevědomé. Nedostatek znalostí nutných k výkonu příslušné funkce nebo nedostatek času pro uplatnění a posouzení hledisek pro vznik ručení není omluvitelným důvodem a nebyl by tak naplněn jeden ze základních principů Obchodního zákoníku, tj. postupovat v ekonomické činnosti s péčí řádného hospodáře.

Z hlediska prokazování skutečností vedoucích ke vzniku institutu ručení dle tohoto bodu nyní GFŘ v metodickém materiálu konstatuje, že důkazní břemeno skutečností vedoucích k institutu ručení nese daňový poplatník, i když předchozí stanoviska byla po zavedení institutu ručení od 1.4.2011 podstatně odlišná (důkazní povinnost pro vznik institutu ručení byla dle předchozích výkladů na straně správce daně).

V této souvislosti poukazují na ustanovení § 92 odst. 3 zákona 280/2009 Sb. – daňový řád, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení nebo jiných podáních. Žádné skutečnosti vedoucí k institutu ručení však daňový subjekt v žádných podáních neuvádí a proto je nemůže prokazovat.

Naopak správce daně podle ustanovení § 92 odst. 5 prokazuje skutečnosti rozhodné pro uplatnění právní domněnky nebo právní fikce (písm. b) uvedeného ustanovení), a dále správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní (písm. e) citovaného ustanovení).

**Na základě uvedených skutečností doporučujeme v případě vzniku ručení dle § 109 odst. 1 zákona o DPH důsledně požadovat po správci daně prokázání skutečností vedoucích ke vzniku ručení.**

#### **Ad 2)**

K problematice stanovení ceny obvyklé se GFŘ odvolává na zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku, přičemž je nutno při stanovení obvyklé ceny zohlednit i individuální okolnosti daného obchodního případu. Do ceny obvyklé však nelze promítat mimořádné vlivy na trhu (např. stav tísně obchodních partnerů, vliv různých kalamit apod.).

Za důvod vyšší ceny nebude ze strany správce daně uznáván ani vliv zvláštní oblíbenosti majetku vyplývající např. z osobního vztahu k prodávanému majetku.

#### **Ad 3)**

V případě, že je platba za zdanitelné plnění uskutečněna na bankovní účet dodavatele vedený mimo tuzemsko, **vzniká institut ručení vždy** a to bez ohledu na skutečnost, zda je příslušný zahraniční bankovní účet dodavatele zveřejněn správcem daně způsobem umožňující dálkový přístup jako účet jak využíváný pro účely DPH.

GFŘ konstatuje, že každá platba na zahraniční účet za tuzemské zdanitelné plnění představuje určitou rizikovou situaci s vysokou pravděpodobností zapojení do řetězce stíženého podvodem na DPH.

Při posuzování rizika platby na zahraniční účet dodavatel je možno ze strany odběratele tuto platbu odmítnout, příp. si vyžádat jiné údaje pro provedení platby v ČR.

Z hlediska posílení jistoty plátce pak lze zvažovat možnost uplatnění **zvláštního způsobu zajištění daně** dle ustanovení § 109a zákona o DPH, tj. že daň bude zaplácena místo poskytovateli plnění příjemcem přímo správci daně. O způsobu provedení této platby bude pojednáno v závěrečné části této informace.

#### **Ad 4)**

S účinností od 1.4.2013 budou zveřejněny správnou daní způsobem umožňující dálkový přístup čísla bankovních účtů používaných jednotlivými plátcí DPH pro účely DPH. Tyto údaje budou zveřejněny na [www.daneelektronicky.cz](http://www.daneelektronicky.cz). V případě, že poskytoval plnění neurčil žádný svůj bankovní účet jako účet pro účely DPH, příp. pokud vyžaduje platbu za poskytnuté zdanitelné plnění v hotovosti, vystavuje příjemce plnění riziku ručení za DPH z daného plnění.

Pro vznik ručení je v tomto případě rozhodující den zadání příkazu k bezhotovostnímu převodu nebo okamžik bezhotovostní úhrady.

Jestliže v rozhodný okamžik není účet, na který je hrazeno, účtem zveřejněným správcem daně, stává se příjemce tohoto plnění ručitelem.

Pro eliminaci důsledků ručení doporučujeme projednat v těchto případech s dodavatelem způsob úhrady z hotovostní na bezhotovostní, a projednat změnu účtu pro bezhotovostní platbu.

Lze zvažovat také možnost uplatnění **zvláštního způsobu zajištění daně** dle ustanovení § 109a zákona o DPH, tj. že daň bude zaplácena místo poskytovateli plnění příjemcem přímo správci daně.

#### **Ad 5)**

Pro posouzení vzniku ručení z titulu dodávek od nespolehlivého plátce DPH je rozhodující, zda v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění je o dodavateli zveřejněna informace o tom, že se jedná o nespolehlivého plátce DPH. V tomto případě musí být v den zdanitelného plnění uveden v registraci plátců DPH údaj „**Nespolehlivý plátce – ANO**“.

Z výše uvedeného vyplývá, že v případě vzniku tohoto ručení již vůbec není rozhodující způsob provedení platby za uskutečněné plnění.

#### **Ad 6)**

Ručitelský vztah při dodávkám pohonných hmot vzniká v případech, kdy dodavatelem není subjekt registrovaný jako distributor a zveřejněný v Registru distributorů dle zákona č. 311/2006 Sb.. Registr distributorů PHM je veden na webových stránkách

<http://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/SpdInternet.aspx?act=findphm>

Při nákupu PHM doporučujeme ověření dodavatele PHM ve výše uvedeném registru. Rozhodným dnem pro posuzování ručení je zapsání dodavatele v registru v okamžiku uskutečnění dodávky.

Pro omezení možných rizik vyplývajících z případného ručení příjemce plnění za neplacenou DPH ze strany dodavatele plnění doporučujeme příjemcům plněním:

- ověřovat před provedením úhrady za přijatá plnění, zda je úhrada provedena na bankovní účty zveřejněné správcem daně způsobem stanoveným v zákoně
- neprovádět platby za zdanitelné plnění v hotovosti, příp. projednat s dodavatelem změnu platebních podmínek
- neprovádět platby na bankovní účty vedené mimo ČR, příp. projednat s dodavatelem změnu platebních podmínek
- využít možnosti **zvláštního způsobu zajištění daně** dle ustanovení § 109a zákona o DPH, tj. zaplatit DPH místo poskytovateli plnění přímo správci daně.

### **Provedení úhrady – zvláštního způsobu zajištění daně**

V případě, že příjemce zdanitelného plnění, který nebyl doposud vyzván správcem daně k realizaci ručení, se rozhodne z důvodu eliminace rizika ručení provést úhradu DPH přímo správci daně za poskytovatele plnění, provede tuto platbu na **osobní depozitní účet** vedený u místě příslušného správce daně poskytovatele plnění. Depozitní účet má vždy předčíslí **80039** a za toto předčíslí se uvede zbývající část číselného označení účtu příslušného správce daně (matrika/kód banky).

*Příklad čísla depozitního účtu pro Finanční úřad pro Hlavní město Praha:  
80039-77628031/0710*

Každá platba provedená na depozitní účet musí být řádně identifikovaná těmito údaji:

- identifikace poskytovatele plnění
- daň na kterou je úhrada určena
- identifikace příjemce zdanitelného plnění
- den uskutečnění zdanitelného plnění příp. den přijetí úplaty poskytovatelem plnění.

Jako variabilní symbol se uvádí DIČ (bez CZ) poskytovatele zdanitelného plnění.

Jako konstantní symbol se uvádí 1148 při bezhotovostní platbě a v případě hotovostní platby pak údaj 1149.

Příjemce zdanitelného plnění se identifikuje ve „specifickém symbolu“ uvedením kmenové části DIČ (bez CZ).

Ve zprávě pro příjemce se pak uvádí datum uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty ve formě:

- **DD/MM/RRRR-P** pro den uskutečnění zdanitelného plnění
- **DD/MM/RRRR-U** pro den přijetí úplaty

Správce daně pak provedenou úhradu z depozitního účtu převede osobní účet DPH poskytovatele plnění.

V případě, že na základě výše uvedené úhrady DPH přímo na účet správce daně vznikne na osobní daňovém účtu poskytovatele plnění přeplatek, vrátí tento přeplatek správce daně na základě žádosti poskytovatele zdanitelného plnění za předpokladu splnění obecných podmínek pro vracení přeplatků vyplývajících ze zákona č. 280/2009 Sb. – daňový řád.

Celé kompletní znění metodické informace GFŘ naleznete na webových stránkách <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Ruceni.pdf>

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 13. 3. 2013