

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

č.j.: 101/13-121002-506729,
ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55366/13/7001-21002-012287,
Dodatku č. 2, č.j. 38461/14/7001-21002-012287,
Dodatku č. 3, č.j.: 74861/17/7100-20118-012287
a Dodatku č. 4, č.j: 137801/17/7100-20118-012287¹

V Praze 19. 12. 2017

Informace GFŘ

k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení

S účinností od 1. 1. 2013 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) obsahuje ustanovení § 106a, které stanoví podmínky pro aplikaci nového právního institutu tzv. nespolehlivého plátce. Tento institut, zejména v kombinaci s § 109 odst. 3 zákona o DPH, by měl primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH.

1. Za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se považují situace kdy:

a) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech platebním výměrem vyměřena nebo doměřena daň z přidané hodnoty v minimální výši 500 tisíc Kč. Do výše minimální částky se nezahrnuje případné příslušenství daně.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze přihlížet výhradně k porušením plnění povinností nastalým v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013.

b) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.

¹ Doplněné části textu jsou označeny **tučně** a *kurzívou*.

c) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně **500 tis. Kč** bez příslušenství daně, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 1. 1. 2013, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce se v tomto případě za nedoplatek považuje neuhrazená částka daně ode dne uplynutí lhůty splatnosti, resp. náhradní lhůty splatnosti uvedené v platebním výměru.

Pokud takto splatnost nebo náhradní splatnost nastala od 1. 10. 2014 dále, posuzuje se výše nedoplatku podle předchozího odstavce podle textu ve znění Dodatku č. 2 této Informace. V případě, že nastala před 1. 10. 2014, posuzuje se rozhodná výše kumulativního nedoplatku podle původního znění Informace GFR č. j.: 101/13-121002-506729 ze dne 5. 12. 2013.

Příklad 1:

- Po daňové kontrole na DPH byly dne 1. 8. 2014 vydány dodatečné platební výměry na celkem 1,5 mil Kč; náhradní splatnost doměřené daně 15. 9. 2014; neuhrzeno. U plátce je evidován na DPH kumulativní nedoplatek ve výši 1,5 mil. Kč z daně doměřené, jak výše uvedeno. Tento nedoplatek trvá po dobu tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců (říjen, listopad, prosinec 2014).

Pro posouzení možnosti rozhodnutí o nespolehlivosti plátce z důvodu uvedeného pod písm. c) bodu 1 této Informace se v případě daných nedoplateků vychází z původního znění Informace GFR č. j.: 101/13-121002-506729 ze dne 5. 12. 2013, tj. platí hodnota minimálně 10 mil. Kč.

Příklad 2:

U téhož plátce jako v příkladu 1 byl navíc vydán dne 25. 9. 2014 další platební výměr na DPH a to na částku 800 tis. Kč, náhradní splatnost uplynula během měsíce října 2014; neuhrzeno. U plátce je pak po dobu tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců (listopad, prosinec a leden) evidován kumulativní nedoplatek 2,3 mil. Kč s tím, že u částky 800 tis. jde o nedoplatek splatný po 30. 9. 2014. U této části nedoplateků již tedy lze pro posouzení možnosti rozhodnutí o nespolehlivosti plátce z důvodu uvedeného pod písm. c) bodu 1 této Informace vycházet z Informace GFR č. j.: 101/13-121002-506729 ze dne 5. 12. 2013, ve znění Dodatku č. 2, tzn. protože trval po dobu tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců a byl ve výši min. 500 tis. Kč, podmínky bodu c) jsou formálně naplněny.

d) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek neuznání plátcem uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření nebo doměření daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech snížen plátcem uplatněný odpočet daně minimálně o 500 tisíc Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze v tomto případě přihlížet výhradně k porušení plnění povinností nastalým v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013 a která se takto projeví v rozhodnutích vydaných správcem daně po 1. 1. 2014.

e) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo opakovaně za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze přihlížet k porušením plnění povinností nastalým v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013, kde rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek bylo vydáno po 1. 10. 2014.

f) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce neposkytuje požadovanou součinnost, tj. nereaguje řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze v tomto případě přihlížet výhradně k porušení plnění povinností resp. neposkytnutí požadované součinnosti nastalému po 1. 10. 2014.

g) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce závažně ztěžuje nebo ztěžoval, maří nebo mařil správu daně tím, že opakovaně, ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nebo náhradní lhůtě stanovené přímo zákonem, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze v tomto případě přihlížet výhradně k případům, kdy konec lhůty stanovené správcem daně nebo náhradní lhůty stanovené přímo zákonem uplynul po 1. 10. 2014.

h) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce uvedl nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně. K ohrožení veřejného zájmu zejména dochází, pokud plátce nedoplnil, a to ani ve lhůtě stanovené správcem daně, neopravil již neplatný nebo uvedl nepravdivý nebo jinak nereálný registrační údaj týkající se skutečného sídla, které je pro účely daně z přidané hodnoty vymezeno v ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, jako adresa místa vedení osoby povinné k dani, kterou se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popř. kde se schází její vedení k zajištění reálného výkonu ekonomické činnosti.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze v tomto případě přihlížet výhradně k porušení plnění povinnosti nastalému po 1. 1. 2015.

i) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek stanovení daně na výstupu správcem daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech zvýšena plátcem tvrzená daň na výstupu minimálně o 500 tisíc Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze přihlížet výhradně k porušením povinností nastalým v řízení nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013 a která se takto projeví v rozhodnutích vydaných správcem daně po 1. 1. 2018.

Jednotlivá porušení plnění daňových povinností ve smyslu písmen **a) až i)** tohoto bodu posoudí správce daně vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Správce daně při posuzování porušení plnění zákonných povinností vždy zohlední také objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce. Může se jednat například o živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, důvody vzniku platební neschopnosti či jiné objektivní překážky, které plátcem bránily v řádném plnění daňových povinností. Obdobně správce daně např. u nedoplatků zohlední případně povolené posečkání/splátkování úhrady daně.

2. Rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého plátce

Rozhodnutí o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem, vydá správce daně na základě posouzení porušení povinností, jakož i dalších okolností vymezených v bodu 1) této informace. Skutková východiska a závěry tohoto posouzení uvede správce daně do odůvodnění svého rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí a podané odvolání má odkladný účinek (§ 106a odst. 2 zákona o DPH). Nespolehlivým plátcem se proto plátce stane dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

Ve výjimečných případech se rozhodnutí o tom, že plátce je nespolehlivým, může stát vykonatelným (a plátce se pak podle něho stane nespolehlivým) již doručením tohoto rozhodnutí. Toto by nastalo v důsledku aplikace odst. 3 § 106a zákona o DPH, podle kterého správce daně může vyloučit odkladný účinek odvolání. Postup podle zmíněného ustanovení správce daně využije ve zcela výjimečných případech, kdy se plátce významně podílí na ohrožení veřejného zájmu řádného výběru daně.

Nestanoví-li zákon o DPH jinak (ust. § 106a odst. 2 a 3 zákona o DPH), platí pro postup v odvolacím řízení obecná ustanovení § 109 a násl. daňového řádu.

3. Rozhodnutí o změně statusu

Plátce, který se na základě rozhodnutí správce daně stal nespolehlivým plátcem, může podat ke správci daně žádost o vydání rozhodnutí, že již není nespolehlivým plátcem (dále jen „žádost“). Tuto žádost může plátce poprvé podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem.

Správce daně žádosti vyhoví a rozhodne, že již plátce není nespolehlivým plátcem, pokud plátce po dobu 1 roku závažným způsobem neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daně (§ 106ab odst. 3 zákona o DPH), resp. pokud plátce nenaplnil žádnou ze skutečností vymezených v bodě 1.

Pokud plátce naopak nesplní výše zmíněnou podmínku uvedenou v ust. § 106ab odst. 3 zákona o DPH, správce daně žádost zamítne. Plátce pak může podat žádost znovu resp. opakovaně, vždy ale nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně zamítl původní resp. předchozí žádost (§ 106ab odst. 1 a 2 zákona o DPH).

4. Zdaňovací období nespolehlivého plátce

Plátce, který je podle pravomocného, resp. účinného rozhodnutí správce daně nespolehlivým plátcem, se nemůže ve smyslu ustanovení § 99a zákona o DPH rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí.

5. Ručení za daň nezaplacenou nespolehlivým plátcem

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj, o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (§ 109 odst. 3 zákona o DPH).

Povinnost správce daně zveřejnit tímto způsobem informaci o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem vyplývá z ust. § 106ab odst. 4 zákona o DPH. Informace je takto zveřejňována vedle dalších údajů z registru **DPH** na internetové adrese: http://adisreq.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2

Pro možnost aplikace institutu ručení je rozhodující datum zveřejnění informace o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem.

Obchodování s plátcem, o kterém bylo ve smyslu této Informace rozhodnuto, že je nespolehlivým, s sebou tedy nese riziko ručení, potažmo povinnost uhradit případně nespolehlivým plátcem nezaplacenou daň.

Riziko vzniku ručení a povinnosti úhrady daně za nespolehlivého plátce lze prakticky zcela eliminovat využitím možnosti dané v ust. § 109a zákona o DPH. Tam upravený zvláštní způsob zajištění daně v podstatě říká, že příjemce, který uhradí správci daně za poskytovatele (zde za nespolehlivého plátce) DPH související se zdanitelným plněním přijímaným od dotčeného rizikového plátce, se ve vztahu k tomuto plnění nikdy nemůže dostat do postavení ručitele.

Pokud se tedy plátce chce vyvarovat ručení za nespolehlivého plátce má podle zmíněného ustanovení možnost provést úhradu DPH přímo na účet správce daně (v bližším viz též Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona o DPH ve znění zákona od 1. 1. 2013, č.j. 3308/13/7001-21002-012287, v aktuálním znění).

Ing. Jiří Fojtík, v. r.
ředitel sekce