

DODATEK č. 2

K Informaci GFŘ - k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 10. 2021

Informace GFŘ - k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“ či „ZDPH“), (č.j.: 3308/13/7001-21002-012287), se v souvislosti s aktuálním zněním zákona o DPH a související problematikou, mění takto:

1) Úvod

V prvním odstavci páté větě slovo „měn“ nahrazeno slovem: „**aktiv**“.

V prvním odstavci závěr páté věty nově zní: „**a dále od 1. 10. 2021 je institut ručení rozšířen i o situace ručení osoby povinné k dani, která dodala zboží provozovateli elektronického rozhraní.**“

Odstraněn poslední odstavec kapitoly „Úvod“ ve znění: „*Tato informace je vydávána v návaznosti na původní Informaci GFŘ č. j. 7688/11-3210-010165 ze dne 25. 3. 2011 z důvodu potřeby doplnění o věcné změny v ZDPH (rozšíření případů ručení) a upřesnění ve vazbě na změny související s reorganizací daňové resp. od 1. 1. 2013 finanční správy. Pro přehlednost je nicméně tato Informace k ručení zpracována jako komplexní a původní Informaci ze dne 25. 3. 2011 tak formálně nahrazuje.*“

2) 2. Vznik ručitelského vztahu 2.1. Základní vymezení

V prvním odstavci první větě přesunuta spojka „a“ za „§ 109a“ a přidán odkaz na ustanovení ZDPH: „**§ 109aa**“.

Do odstavce „A. Ručení příjemce zdanitelného plnění“ přidána poznámka pod čarou č. 2 ve znění: „**Resp. plátce DPH, který jedná jako osoba povinná k dani v rámci ekonomické činnosti.**“

V odstavci „A. Ručení příjemce zdanitelného plnění“ druhá věta nově končí textem: „...**pokud naplní některou z podmínek definovaných ustanovením § 109 ZDPH (v bližším viz dále) a zároveň vědomostní test dokazující určitou míru zavinění (úmyslnou, nedbalostní) příjemce ohledně neuhrazení daně v kontextu individuálních podmínek jednotlivých typů ručení podle § 109 ZDPH³.**“

Poznámka pod čarou č. 3 zní: „**NSS rozsudky k problematice míry zavinění příjemce a ručení ZDPH: 3 Afs 114/2018 – 87 (Legios Loco a.s.), 5 Afs 78/2017 – 33 (KOVÁŘ plus s.r.o.), NSS 2 Afs 382/2019-33 (ABC Kovopit-engineering); (případně související rozsudky SDEU C-396/98, C-384/04, C-499/10, C-101/16).**“

V odstavci „A. Ručení příjemce plnění“ dále odstraněn text:

„- naplnil tzv. znalostní test ohledně neuhrazení daně či zasažení transakce podvodem (blíže viz dále ke skutkové podstatě ručení podle odst. 1 § 109 ZDPH),

- bez ekonomického opodstatnění přijal zdanitelné plnění za cenu zjevně odchylnou od ceny obvyklé (skutková podstata ručení podle odst. 2 písm. a) § 109 ZDPH),

- poskytl úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko (ručení podle odst. 2 písm. b) § 109 ZDPH),
- poskytl úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než je účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně u poskytovatele plnění zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, kde celková úplata za plnění přesahuje dvojnásobek limitu pro povinné provedení platby bezhotovostně (ručení podle odst. 2 písm. c) § 109 ZDPH),
- poskytl úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti prostřednictvím virtuální měny (ručení podle odst. 2 písm. d) § 109 ZDPH),
- přijal plnění od poskytovatele, o kterém je v okamžiku uskutečnění dotčeného zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na něj zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (ručení podle § 109 odst. 3 ZDPH),
- jde o DPH z dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot a v okamžiku uskutečnění dodání nebo poskytnutí úplaty není o poskytovateli tohoto plnění zveřejněno, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, ve znění p. p. (ručení podle § 109 odst. 4 ZDPH).“

Přidán nově odstavce **C.** ve znění: „**C. Ručení osoby povinné k dani, která dodala zboží provozovateli elektronického rozhraní**
Ručitelem za neuhrazenou DPH se může stát i osoba povinná k dani, která podle § 13a ZDPH dodala zboží provozovateli elektronického rozhraní (např. digitální platforma, portál), pokud provozovatel elektronického rozhraní související DPH nezaplatí a dotčená osoba povinná k dani o této skutečnosti věděla, nebo vědět měla a mohla (§ 109aa ZDPH).“

Do odstavce „**Předmět**“ doplněn text: „**a 109aa**“.

Do odstavce „**Obsahem**“ doplněna poznámka č. 4 ve znění: „**NSS 3 Afs 114/2018-87: Judikatura vymezila blíže pojem „neuhrazenosti daně“ pro účely posouzení aplikace ručení dle ZDPH (převod platby na starší nedoplatky v souladu s ust. § 152 DŘ nemá vliv).**“

Do předposledního odstavce kapitoly 2.1. doplněna věta: „**Ručitelskou výzvu vydává správce daně poskytovatele zdanitelného plnění (tj. správce daně zajišťující takto úhradu dlužné daně). Ručitel má pak při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt (§ 172 odst. 1 DŘ).**“

3)

2. Vznik ručitelského vztahu

2.2. Ručitelský vztah podle § 109 odst. 1 ZDPH

Čtvrtý odstavec kapitoly odstraněno slovní spojení: „...vnitřní psychický...“.

4)

2. Vznik ručitelského vztahu

2.3. Ručitelský vztah podle § 109 odst. 2 ZDPH

2.3.1. Ručení při obchodování za neobvyklou cenu (§ 109 odst. 2 písm. a) ZDPH)

Cena obvyklá: V první větě slovní spojení „ve znění p. p.“ nahrazeno textem: „...**a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění p. p.**“

5)

2. Vznik ručitelského vztahu

2.3. Ručitelství podle § 109 odst. 2 ZDPH

2.3.2. Ručení při úhradě na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko (§ 109 odst. 2 písm. b) ZDPH)

Druhý odstavec poslední věta nově zakončena textem: „...*(v některých případech je lze považovat i za obvyklé a ekonomicky opodstatněné – např. v případě plateb u plnění uskutečněných různými nadnárodními společnostmi, které mají více sídel – dceřiných společností/provozoven v různých čl. státech, zahraničí apod.)*.“

Třetí odstavec první věta nově začíná slovem: „*Nicméně*...“.

Čtvrtý odstavec první věta text v závorce začíná slovem: „*např.*“.

Čtvrtý odstavec druhá věta nově zní: „*Z toho vychází podstata (úvodní předpoklad naplnění) tohoto případu zákonného ručení za nezaplacenou DPH.*“

6)

2. Vznik ručitelského vztahu

2.3. Ručitelství podle § 109 odst. 2 ZDPH

2.3.3. Ručení při úhradě na jiný účet než účet poskytovatele, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup (§ 109 odst. 2 písm. c) ZDPH)

Druhý odstavec – odkaz na daňový portál „www.daneelektronicky“ nahrazen aktuálním odkazem: „www.mojedane.cz“.

Úvod věty šestého odstavce nově zní: „*Podle ust. § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH se totiž odběratel může dostat do pozice ručitele*...“.

Sedmý odstavec třetí věta – slovní spojení „stává se“ je nahrazeno slovním spojením: „*je u*...“.

Sedmý odstavec třetí věta – za slovem „(odběratel)“ je doplněn text: „*naplněn úvodní předpoklad ručení*...“.

Osmý odstavec první věta nově začíná: „*Riziko ručení vzniká*...“.

V jedenáctém odstavci první větě odstraněn text v závorce ve znění: „*(viz též Informace GFŘ k povinnosti plátců DPH oznámit správci daně čísla účtů poskytovatele platebních služeb, Informace č.j. 8942/13/70001-20000-013120 ze dne 22. 2. 2013)*.“

Dvanáctý odstavec nově zní: „*Je ovšem nutné si uvědomit, že tímto nejsou dotčeny dopady ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, tj. poskytnutí úhrady na bankovní účet vedený mimo tuzemsko!*“

7)

2. Vznik ručitelského vztahu

2.3. Ručitelství podle § 109 odst. 2 ZDPH

2.3.4. Ručení při úhradě prostřednictvím virtuálního aktiva (§ 109 odst. 2 písm. d) ZDPH)

V kapitole pojem „virtuální měna“ nahrazen pojmem „*virtuální aktiva*“.

Třetí odstavec kapitoly nově zní: „*Virtuálním aktivem se dle zákona č. 253/2008 Sb. rozumí elektronicky uchovatelná nebo převoditelná jednotka, která je způsobilá plnit platební, směnnou nebo investiční funkci, bez ohledu na to, zda má nebo nemá emitenta, která není prostředkem ve smyslu zákona o platebním styku (č. 284/2009 Sb., ve znění p. p.), ale je „přijímána jako „platba“ za zboží/služby i jinou osobou odlišnou od jejího emitenta.*“

Čtvrtý odstavec věta nově zakončena: „...*a to i s ohledem na rostoucí význam digitalizace a rozmach elektronického obchodu.*“

Do věty pátého odstavce přidáno slovo: „*možný*“ před slovo „vznik“.

Do kapitoly přidán nově sedmý (poslední) odstavce ve znění:

„ZDPH upravuje podmínky pro přepočítání virtuálního aktiva pro účely správy DPH:

Cena obvyklá – dle § 36 odst. 6 písm. d) ZDPH:

Základem daně v případě, že se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby, kdy byla úplata poskytnuta zcela nebo zčásti virtuálním aktivem podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (s výjimkou poskytnutí úplaty virtuálním aktivem, které je plněním osvobozeným od daně podle § 54 až 55 ZDPH), je obvyklá cena bez daně tohoto dodání nebo poskytnutí.“

8)

2. Vznik ručitelského vztahu

2.4. Ručení za nespolehlivého plátce (§ 109 odst. 3 ZDPH)

Na závěr prvního odstavce doplněn závorka: „(**§ 106a ZDPH**)“.

Ve třetím odstavci aktualizován odkaz na daňový portál „[www.daneelektronicky](http://www.daneelektronicky.cz)“ na aktuální odkaz: „www.mojedane.cz“.

Čtvrtý odstavce třetí věta – slovo „vzniká“ nahrazeno slovním spojením: „**může vzniknout**“.

9)

2. Vznik ručitelského vztahu

2.5. Ručitelský vztah při dodání pohonných hmot distributorem (§ 109 odst. 4 ZDPH)

V prvním odstavci doplněna závorka: „(**PHM**)“.

Druhý odstavce nově zakončen textem: „**....a čerpacích stanicích pohonných hmot, ve znění p. p. Podle tohoto zákona se pohonnou hmotou rozumí motorový benzin, motorová nafta, směsné palivo, alternativní paliva, za něž jsou považována zejména biopalivo nebo jiné palivo z obnovitelných zdrojů, syntetické a parafinické palivo, stlačený a zkapalněný zemní plyn včetně biometanu, zkapalněný ropný plyn, elektřina a vodík, pokud jsou určeny k pohonu motoru vozidla nebo zvláštního vozidla.**“

Třetí odstavce na závěr doplněno slovní spojení: „**....nebo dobíjecí stanice.**“

Čtvrtý odstavce první věta doplněn text v závorce: „(**nebo dobíjecí**)“.

Pátý odstavce první věta – před slovo „**předpoklad**“ doplněno slovo: „**úvodní**“.

Pátý odstavce druhá věta nově zakončena textem: „**....a průběžně splňovat podmínky pro registraci.**“

Sedmý odstavce první věta doplněno slovo „**dobíjecí**“ do závorky.

Sedmý odstavce třetí věta – slovo „**ručí**“ nahrazeno slovním spojením: „**vystavuje se**“.

Sedmý odstavce třetí věta – před slovní spojení „**za DPH**“ je doplněn text: „**riziku ručení**“.

10)

2. Vznik ručitelského vztahu

Přidána nově kapitola č. 2.7. ve znění:

„2.7. Ručení podle § 109aa ZDPH – ručení osoby povinné k dani, která dodala zboží provozovateli elektronického rozhraní

Osoba povinná k dani, která podle § 13a ZDPH dodala zboží s místem plnění v tuzemsku provozovateli elektronického rozhraní (např. digitální platformě), ručí za nezaplacenou daň provozovatelem elektronického rozhraní (resp. z těchto souvisejících prodejů, které provozovatel elektronického rozhraní usnadňuje dle § 13a ZDPH), pokud o skutečnosti neuhrazení daně provozovatelem el. rozhraní věděla, nebo vědět měla a mohla a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění provozovatelem el. rozhraní (§ 109aa ZDPH).

Jedná se tedy o situace, kdy osoba povinná k dani využívá pro prodej příslušného zboží (§ 13a ZDPH: osoba povinná k dani uskutečňuje prodej dovezeného zboží na dálku, jehož vlastní hodnota nepřesahuje 150 EURO, nebo osoba povinná k dani, která je zahraniční osobou, uskutečňuje dodání zboží nebo prodej zboží na dálku osobě nepovinné k dani) elektronické rozhraní (zejména různé portálové platformy – např. Amazon, Alibaba atd.), jež umožňuje oslovit široký okruh potenciálních zákazníků překonávající hranice jednotlivých států (EU ale i třetích zemí). V těchto případech, kdy jde o zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, se osobou povinnou odvést daň z uvedených dodání nebo prodejů stává provozovatel el. rozhraní (§ 13a ZDPH)⁸.

V případě, že daň nebude provozovatelem elektronického rozhraní zaplácena (resp. ani následně vymožena), ručitelem se může stát osoba povinná k dani, která zboží provozovateli el. rozhraní dodala. Může se tak jednat o tuzemskou osobu povinnou k dani, ale i osobu z jiného čl. státu, či zahraniční osobu – na pozici potenciálního ručitele⁹.

Osoba povinná k dani dodávající zboží provozovateli el. rozhraní může eliminovat vznik ručení využitím zvláštního způsobu zajištění daně (§ 109a ZDPH). V tomto případě se pak na tuto osobu povinnou k dani hledí jako na „příjemce zdanitelného plnění“ a na provozovatele el. rozhraní jako „poskytovatele zdanitelného plnění“ (§ 109aa odst. 2 ZDPH).

Poznámka pod čarou č. 8 zní: **„Podle § 6fa ZDPH se provozovatel el. rozhraní, který uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží s místem plnění v tuzemsku podle § 13a ZDPH (s výjimkou vybraného plnění, na které je užit režim jednoho správního místa), stává plátcem ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.“**

Poznámka pod čarou č. 9 zní: **„Zahraníční osoba, která uskuteční dodání zboží provozovateli el. rozhraní podle § 13a odst. 2 ZDPH s místem plnění v tuzemsku, se stává plátcem ode dne dodání tohoto zboží.“**

11)

3. Eliminace rizik ručení - zvláštní způsob zajištění daně § 109a ZDPH

První odstavec kapitoly zakončen nově textem: „....., **nebo případně osoba povinná k dani, která dodala zboží provozovateli el. rozhraní dle § 109aa ZDPH.**“

Druhý odstavec kapitoly druhá věta zakončena nově spojením: „...**či 109aa ZDPH**“.

Přidán nově čtvrtý odstavec kapitoly ve znění: **„Obdobně se postupuje i pokud § 109a ZDPH využije osoba povinná k dani, která dodala zboží provozovateli el. rozhraní (tj. při eliminaci ručení podle § 109aa ZDPH), kdy pak se na tuto osobu povinnou k dani hledí jako na „příjemce zdanitelného plnění“ a na provozovatele el. rozhraní jako „poskytovatele zdanitelného plnění“ (§ 109aa odst. 2 ZDPH).“**

12)

3. Eliminace rizik ručení - zvláštní způsob zajištění daně § 109a ZDPH

3.1. Úhrada daně podle § 109a ZDPH

V prvním odstavci první větě v závorce nově zakončen text: „...**či osoba povinná k dani, která dodala zboží provozovateli el. rozhraní, nevyzvaná dle § 109aa ZDPH.**“

13)

3. Eliminace rizik ručení - zvláštní způsob zajištění daně § 109a ZDPH

3.2. Identifikace úhrady

V sedmém odstavci do věty doplněn text ve znění: „...**nebo na osobu povinnou k dani, která dodala zboží provozovateli el. rozhraní a která využije zvláštní způsob zajištění daně podle ust. 109aa odst. 2 ZDPH,**...“.

Na závěr kapitoly doplněn nově poslední odstavec ve znění: „**Nedostatečná identifikace: Pokud bude chybět identifikace obsažená pod písm. a) a c), bude správce daně postupovat v souladu s ust. § 164 odst. 2 a 3 daňového řádu.**“

14)

4. Závěrem

První odstavec druhá věta – za slovo „je“ doplněno slovo „**pak**“.

První odstavec druhá věta nově zakončena textem: „...**a ručení podle § 109aa ZDPH je účinné od 1. 10. 2021 (rozhodující je datum uskutečnění zdanitelného plnění provozovatelem el. rozhraní).**“

V druhém odstavci první větě odstraněn text: „...ESD C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a C-439/04 a C-440/04, C-80/11, C-142/11, případně rozsudek ESD C-255/02, nebo C-425/06 pokud se jedná o zneužití práva...“.

V druhém odstavci první větě přidána poznámka pod čarou č. **14** ve znění: „**SDEU: např. C-131/13 Italmoda, případně rozsudek C-255/02 nebo C-425/06, pokud se jedná o zneužití práva.**“

V druhém odstavci první větě za slovní spojení „tj. v případech“ doplněna spojka „**kdy**“.

V druhém odstavci první věta zakončena nově textem: „...**v rámci nalézacího řízení.**“

V druhém odstavci nově přidána druhá věta ve znění: „**Přičemž odepření nároku na odpočet a ručení jsou dva samostatné instituty aplikovatelné v různých fázích daňového řízení.**¹⁵“

Poznámka pod čarou č. **15** zní: „**Související judikatura NSS: 7 Afs 8/2018-56, 4 Afs 211/2018-49, 7 Afs 454/2018-49, případně 4 Afs 140/2017 – 54.**“

V ostatním zůstává text Informace GFR - k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p. p. (č.j.: 3308/13/7001-21002-012287), nezměněn.

Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce