

Informace GFŘ

k institutu ručení podle ust. § 109 a § 109a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 4. 2011 (dále jen „ZDPH“)

č. j. 7688/11-3210-010165

1. Úvod

Novela ZDPH provedená zákonem č. 47/2011Sb., s účinností od 1.4.2011 zavádí v ust. § 109 ZDPH zcela nový institut ručení za nezaplacenou daň. Zakotvení ručení do oblasti správy DPH má oporu a vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES, ve znění pozdějších změn. V souladu s tímto ustanovením směrnice je i cílem zavedení předmětného institutu do českého ZDPH podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům.

2. Vznik ručitelského vztahu

2.1. Základní vymezení

I pro ručení zakotvené v ust. § 109 ZDPH platí obecná východiska právní teorie. Tzn. že je institutem zajišťovacím a přistupuje k hlavnímu závazku. Má akcesorický charakter a proto je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud (rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku; není-li stanoveno jinak¹ zaniká společně se závazkem hlavním). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha - realizace může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn.

Pro aplikaci je výchozím vymezení základních prvků ručitelského vztahu. Těmito jsou subjekt, předmět a obsah:

Subjekt povinný – ručitel; ručitelem v daném případě je odběratel-plátce DPH, který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce, jenž záměrně neuhradil DPH z tohoto zdanitelného plnění. Ručitelem je však pouze ten odběratel, který:

- naplnil tzv. znalostní test ohledně neuhrzení daně či zasažení transakce podvodem (blíže viz dále ke skutkové podstatě ručení podle odst. 1 §109 ZDPH) a nebo
- který bez ekonomického opodstatnění přijal zdanitelné plnění za cenu zjevně odchylnou od ceny obvyklé (skutková podstata ručení dle odst. 2 § 109 ZDPH)

Subjekt oprávněný – správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, resp. který je oprávněn vymáhat nedoplatek na DPH, k níž se vztahuje ručení

¹ (např. viz. ust. § 171 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů -dále jen daňový řád)

Předmět = pohledávka resp. závazek zajištěný zákonným ručením. Ručením podle § 109 ZDPH je zajištěna DPH za konkrétní zdanitelné plnění uskutečněné mezi plátcí v tuzemsku.

Obsahem – je vlastní ručitelství závazek, tj. povinnost ručitele uhradit zajištěnou DPH za dlužníka v případě, že ji tento neuhradí. Rozsah (výše) ručení je omezen resp. dán do výše daně ze zdanitelného plnění. Povinnost ručitele se aktivuje na základě výzvy správce daně (postup ve smyslu ust. § 171 a § 172 daňového řádu).

2.2. Ručitelství vztah podle § 109 odst. 1

Podle ust. § 109 odst. 1 ZDPH ručí příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem tohoto plnění správcem daně za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo předmětné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud v okamžiku uskutečnění plnění příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že

- a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- b) plátcem, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Ručitelství vzniká naplněním právě uvedených podmínek; vzniká tak již okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž ke vzniku ručení postačí naplnění alespoň jedné ze skutečností specifikovaných pod písm. a) až c).

Pojmy „věděl nebo vědět měl a mohl“ vyjadřují vnitřní psychický vztah příjemce zdanitelného plnění ke skutečnostem *sub.* a) až c). odst. 1 § 109 ZDPH. Jejich prostřednictvím je tedy vyjádřena míra zavinění.

Z dikce zákona vyplývá, že z hlediska podmínek ručení dle § 109 ZDPH postačuje i zavinění nedbalostní, a to i v podobě nedbalosti nevědomé.

Např. tedy nedostatek znalostí nutných k výkonu funkce nebo nedostatek času pro jejich uplatnění není možno uplatnit jako omluvitelný důvod pro nevynaložení péče řádného hospodáře, tj. že vědět měl a mohl; a v případě sporu pak důkazní břemeno nese daňový subjekt.

2.3. Ručitelství vztah z neobvyklé ceny (§ 109 odst.2 ZDPH)

Druhá skutková podstata ručení podle § 109 ZDPH je postavena na předpokladu zasažení plnění daňovým únikem v případě obchodování za zjevně neobvyklou cenu bez ekonomického opodstatnění. Výrazně odlišná cena je i v evropském právu akceptována jako indikátor podvodného jednání.

Ve smyslu odst.2 § 109 ZDPH příjemce ručí za nezaplacenou DPH z jím přijatého zdanitelného plnění pokud úplata za toto plnění je bez ekonomického opodstatnění zjevně odchylná od ceny obvyklé.

Výchozím pro vznik tohoto ručitelství vztahu je tedy závěr o tom, že sjednaná úplata za plnění byla zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé a o tom, že takováto zjevně odchylná úplata nebyla ekonomicky opodstatněna.

2.3.1 Cena obvyklá

Při stanovení ceny obvyklé správce daně vychází z ust. § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Toto ustanovení považuje za cenu obvyklou cenu, která by byla dosažena při prodeji stejného či obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni uskutečnění plnění. Přitom je nutno zohlednit individuální okolnosti daného případu, které mohou mít na cenu vliv. Do výše obvyklé ceny se však nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu (př. stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit, omezení hospodářské soutěže v daném odvětví), vliv osobních poměrů prodávajícího a kupujícího (př. vztahy majetkové - ekonomická či kapitálová závislost, rodinné nebo jiné osobní vztahy - personální závislost) nebo též vliv zvláštní obliby (tj. zvláštní hodnota přikládána majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim, např. citový vztah k předmětu plnění).
Cenu obvyklou lze zjistit analýzou sjednaných cen v segmentu trhu srovnatelného majetku nebo služby v daném místě a čase.

2.4. Eliminace rizik ručení - zvláštní způsob zajištění daně

Příjemce zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku se v důsledku ustanovení § 109 ZDPH ocitá v pozici potencionálního ručitele. Riziko nesoucí v sobě posledně zmíněné ustanovení a už i jen to, že by mohl být vystaven „zkoumání“ ze strany správce daně ohledně možné aplikace ručení, dovoluje zcela eliminovat institut zakotvený v novém ust. § 109a ZDPH. Zde upravený zvláštní způsob zajištění daně v podstatě říká, že příjemce, který uhradí správci daně za poskytovatele DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, se ve vztahu k tomuto plnění nikdy nemůže dostat do postavení ručitele podle § 109 ZDPH.

2.4.1. Úhrada daně příjemcem plnění podle § 109a ZDPH

Příjemce zdanitelného plnění, který dosud ve vztahu k určitému zdanitelnému plnění nebyl vyzván jako ručitel dle § 109 ZDPH, může² daň z takového zdanitelného plnění uhradit za poskytovatele. **Úhradu ovšem musí provést na osobní depozitní účet vedený u místně příslušného správce daně poskytovatele zdanitelného plnění a identifikovat jí.** Ve vztahu k dani z takto dotčeného plnění nelze pak aplikovat ručení. Úhrada se totiž použije primárně na úhradu daně z tohoto plnění.

Pozn.: Oprava výše daně, k níž se vztahuje platba provedená příjemcem zdanitelného plnění za poskytovatele, ani neuznání odpočtu příjemci z tohoto zdanitelného plnění, není důvodem pro vrácení úhrady provedené příjemcem dobrovolně ve smyslu ust. § 109a ZDPH³.

2.4.2. Identifikace úhrady

Prvořadé je směřování platby příjemcem zdanitelného plnění na správný účet:

² jde o možnost, nikoli povinnost zajištění

³ řešení dopadů souvisejících s případnými změnami dotčené daňové povinnosti (oprava, neuznání odpočtu) je záležitostí vztahu poskytovatele a příjemce a je na nich, jak tento dopad vzájemně vypořádají.

Platba musí být vždy směřována na depozitní účet správce daně poskytovatele zdanitelného plnění s předčíslem **80039**, matrikou finančního úřadu a kódem banky **0710**. Matriky finančních úřadů jsou uvedeny na internetových stránkách České daňové správy v nabídce Placení daní.

Příklady správného označení účtů ve tvaru **předčíslo-matrika/kód banky**:

80039-7629311/0710 - depozitní účet Finančního úřadu v Plzni

80039-7625011/0710 – depozitní účet Finančního úřadu pro Prahu 1.

Úhrada příjemcem za poskytovatele musí být dále řádně identifikována, přičemž v ust. § 109a odst. 2 písm. a) až d) ZDPH jsou stanoveny údaje, které mají být pro správnou identifikaci uvedeny.

- a) identifikace poskytovatele zdanitelného plnění
- b) daň, na kterou je úhrada určena
- c) identifikaci příjemce zdanitelného plnění
- d) den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění

Příjemce zdanitelného plnění uvede při bezhotovostním platebním styku na příkaze k úhradě nebo při hotovostní platbě přes Českou poštu na poštovní poukázce A následující údaje:

- **Účet příjemce platby** (ve prospěch účtu) = účet správce daně poskytovatele zdanitelného plnění s předčíslem 80039 – viz písm. b) a výše uvedený vzor.
- **Variabilní symbol** = **kmenová část DIČ (daňové identifikační číslo) poskytovatele zdanitelného plnění** (tj. identifikační číslo, rodné číslo nebo vlastní identifikátor přidělený správcem daně) – viz písm. a).
- **Specifický symbol** = **kmenová část (svého) DIČ příjemce zdanitelného plnění** – viz písm. c).
- **Ve zprávě pro příjemce** uvede informace z písm. d):
 - den uskutečnění zdanitelného plnění ve tvaru: **DD/MM/RRRR-P**
 - nebo
 - den přijetí úplaty ve tvaru: **DD/MM/RRRR-U.**
- **Konstantní symbol** při bezhotovostní platbě 1148 nebo 1149 při hotovostní platbě.

V případě platby v hotovosti na pokladně správce daně se platba přijme na **DP 9** (depozitní DP k účtu s předčíslem 80039). Do **variabilního symbolu** se uvede **kmenová část DIČ poskytovatele zdanitelného plnění** a informace obsažené pod písm. c) a d) se uvedou **v poznámce** platby hotovosti ve tvaru: „**kmenová část DIČ příjemce zdanitelného plnění, DD/MM/RRRR-P nebo DD/MM/RRRR-U**“.

V případě, že příjemce plnění neuvede údaj pod písm. d) - tj. den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem, je za tento den považován den přijetí platby správcem daně.

2.4.3. Použití úhrady

Příjemce plnění může provést úhradu ve smyslu ust. § 109a ZDPH v zásadě kdykoli, vyjma případu, že již byl vyzván k úhradě jako ručitel (potom již totiž hradí jako ručitel).

Úhrada provedená podle § 109a ZDPH na osobní depozitní účet poskytovatele se použije na úhradu daně, které se týká.

Z osobního depozitního účtu poskytovatele se příjemcem provedená úhrada vždy převede na osobní daňový účet DPH poskytovatele. Převod se provede ke dni splatnosti daně za zdaňovací období, do kterého spadá platbou dotčené zdanitelné plnění. To platí v případě, že k úhradě došlo v den popř. před splatností této daně.

Pokud by však byla úhrada učiněna na osobní depozitní účet poskytovatele zdanitelného plnění později než vznikla jeho daňová povinnost, převede se úhrada na osobní daňový účet ke dni platby na osobním depozitním účtu.

Úhrada provedená příjemcem plnění se převede na osobní daňový účet poskytovatele i v případě, že daň z dotčeného zdanitelného plnění byla již zcela nebo částečně uhrazena (typicky např. v případě, že by tuto daňovou povinnost pokryly odpočty daně na vstupu). Převedená částka se pak použije jako běžná úhrada daně (DPH) na osobním daňovém účtu poskytovatele.

Případně vzniklý přeplatek na osobním daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění (na základě testu vratitelnosti podle daňového řádu) správce daně vrátí na základě žádosti poskytovateli zdanitelného plnění.

3. Závěrem

Správce daně může ručení aplikovat na případy, kdy ručitelský vztah vznikl za účinnosti tohoto znění zákona (rozhodující je tedy datum uskutečnění předmětného zdanitelného plnění).

Aplikace ručitelského vztahu nemění dosavadní postupy správce daně při řešení daňových úniků, kde v závislosti na okolnostech konkrétního případu půjde např. o postup ve smyslu judikatury Evropského soudního dvora ESD C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a C-439/04 a C-440/04, případně rozsudek ESD C-255/02 pokud se jedná o zneužití práva. V takových případech může správce daně odmítnout uznat uplatňovaný nárok na odpočet daně.