Novela ZDPH 2025

Ručení za nezaplacenou daň

Ing. Jana Ledvinková

daňový poradce evid.č. 00121

září 2025

Zdroje informací:

- ✓Zákon o DPH č. 235/2004 Sb., Info GFŘ, KOOV, Rozhodnutí MF, Sdělení MF, Judikatura SDEU, SMĚRNICE RADY 2006/112/ES, NAŘÍZENÍ RADY 282/2011 ES

- ✓Zákon č. 461/2024 Sb. – účinnosti 1.1.2025, 1.7.2025

- ✓Daňový řád č. 280/2009 Sb.
  Řada informací GFŘ

Obsah:

1. Obecná pravidla
2. Ustanovení týkající se ručení za nezaplacenou daň
3. Kdy může správce daně přistoupit k institutu ručení
4. Komentář k jednotlivým částem ustanovení
5. Jak se vyhnout ručení
6. Procesní pravidla ručení
7. Cena obvyklá
8. Úhrada na nezveřejněný účet
9. Uzavření obchodu s nespolehlivým plátcem
10. Registrace plátce jako distributor PHM
11. Praktický postup využití zajištění daně
12. § 109a Zvláštní způsob zajištění daně ve vazbě na účetnictví
13. Otázky k oblasti ručení

1. Obecná pravidla

Ručení příjemce zdanitelného plnění

Úvod:

Institut zákonného ručení za DPH nezaplacenou poskytovatelem plnění byl zaveden v české legislativě **s účinností od 1.4.2011,** a to příslušnou novelou zákona o DPH v ustanovení § 109 zákona o DPH.

Dle důvodové zprávy se jedná o opatření zavedené v rámci boje proti daňovým únikům na DPH.

S dalšími novelami zákona o DPH se ručení postupně rozšiřovalo o nové důvody ručení.

Následuje vývoj ustanovení ručení za daň:

2. Ustanovení týkající se ručení za nezaplacenou daň

Od 1.4. 2011 – Zavedeno ručení příjemce zdanitelného plnění § 109 ZDPH.

Zavedení znalostního testu „plátce věděl, nebo vědět měl a mohl, že:
daň nebude úmyslně zaplacena, dodavatel se úmyslně dostal do platební neschopnosti, dojde zkrácení daně nebo vylákání daně“.

Od 1.1. 2012 - Doplněno v § 109 odst. 2 zákona o DPH ručení v případě stanovení ceny jiné než obvyklé a ručení v případě bezhotovostní úplaty na účet vedený mimo tuzemsko.

Od 1.1.2013 - Rozšíření § 109 na ručení v případě:

- bezhotovostní úplaty na nezveřejněný účet
- úplata na účet nespolehlivého
- ručení v případě dodávky pohonných hmot

Od 1.1.2014 - Zákon o DPH v § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH upřesnil další podmínku:

Ručení nastává i v případě převodu úplaty na jiný účet než zveřejněný a úplata překročila dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti.
(2 x 270 000 Kč --- zákon č. 254/2004 Sb.)
Tedy byla snížená původní limitní částka 700 000 Kč na 540 000 Kč.

Pro vznik ručení musí být splněny současně dvě podmínky:
Úplata je poskytnuta na nezveřejněný účet a současně přesáhne částku 540 000 Kč.

Novela k 1.1.2015 zpřesnila text v případě ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň také u nezaplacené DPH ze zálohy.

Od 1.7.2017 novela rozšířila ručení příjemce zdanitelného plnění o případy, kdy je úplata za plnění poskytnutá virtuální měnou, a to i částečně. (Virtuální měnou jsou například Bitcoin, Litecoin)

V současné době, dle mého názoru, institut ručení začíná představovat značné riziko pro poctivé plátce DPH.

Institut ručení v praxi má na plátce ten dopad, že v případě, kdy správce daně nevybere daň od poskytovatele plnění, může se obrátit v zákonem vymezených situacích na příjemce plnění a vyzvat jej k úhradě DPH za jeho obchodního partnera, od kterého plnění přijal. Ať jde o přijatou službu nebo pořízené zboží.

Ustanovení § 109 – 109ab je zcela novelováno od 1.1.2025

Ručení příjemce zdanitelného plnění a oprávněného příjemce § 109

(1) Plátce, který jedná jako osoba povinná k dani a který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), **ručí za nedoplatek na dani** z tohoto plnění nebo úplaty, pokud **v okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň věděl nebo vědět měl a mohl**, že daň z tohoto plnění nebude **úmyslně** uhrazena. Vznikne-li povinnost přiznat daň na základě uskutečnění zdanitelného plnění, ručí příjemce zdanitelného plnění za nedoplatek na dani i v případě, že o tom, že daň nebude úmyslně uhrazena, věděl nebo vědět měl a mohl v okamžiku poskytnutí úplaty za toto plnění.

(2) **Má se za to, že příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň nebude úmyslně uhrazena, pokud**

(Poznámka: *jde o vyvratitelnou domněnku, tj. plátce může dále dokazovat*)

a) je o plátci, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, **že je nespolehlivým plátcem, (***jen toto nestačí***)**

b) je toto plnění uskutečněno mezi osobami podle § 36a odst. 3,

c) je nebo má být úplata za toto plnění

1. bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé (*prokáže smlouvou o slevách)*
2. poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem **na jiný účet než účet** poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně **zveřejněn** způsobem umožňujícím dálkový přístup,
3. poskytnuta zcela nebo zčásti **virtuálním aktivem** podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, **nebo**

4. poskytnuta **zcela nebo zčásti v hotovosti**, pokud částka uhrazená v hotovosti převyšuje částku podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně, (částka 270 000 Kč)

nebo

d) o poskytovateli zdanitelného plnění spočívajícího v **dodání pohonných hmot,** které podle zákona upravujícího pohonné hmoty může být uskutečněno **pouze distributorem pohonných hmot,** není skutečnost, že je jako distributor pohonných hmot registrován podle zákona upravujícího pohonné hmoty, zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup.

(3) **Oprávněný příjemce, kterému vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit v souvislosti s přijetím vybraných výrobků z jiného členského státu,** ručí za nedoplatek na dani z dodání tohoto zboží třetí osobě osobou, která toto zboží pořídila z jiného členského státu, pokud v okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň věděl nebo vědět měl a mohl, že daň z tohoto plnění nebude úmyslně uhrazena. Má se za to, že oprávněný příjemce o tom, že daň nebude úmyslně uhrazena, věděl nebo vědět měl a mohl.

(4) Oprávněný příjemce **ručí podle odstavce 3 za nedoplatek na dani** pouze do výše daně vypočtené ze základu daně odpovídajícího obvyklé ceně včetně spotřební daně.

(5) Dojde-li k zahájení řízení o ručení s příjemcem zdanitelného plnění nebo s oprávněným příjemcem jiným úkonem než výzvou ručiteli, jsou příjemce zdanitelného plnění nebo oprávněný příjemce **oprávněni nahlížet do spisu ohledně nedoplatku na dani, za který ručí,** v rozsahu potřebném pro jejich vyjádření ode dne zahájení tohoto řízení.

(6) Správce daně může z důvodů hodných zvláštního zřetele vyloučit odkladný účinek odvolání proti výzvě ručiteli.

§ 109a

Zvláštní způsob zajištění daně

(1) Pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění.

(2) Úhrada za poskytovatele zdanitelného plnění se hradí jeho správci daně. Současně s platbou příjemce zdanitelného plnění způsobem zveřejněným správcem daně uvede

a) identifikaci 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.

(3) Pokud je úhrada za poskytovatele zdanitelného plnění provedena bez uvedení dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo dne přijetí úplaty, má se za to, že takovým dnem je den přijetí platby správcem daně.

(4) Částka uhrazená za poskytovatele zdanitelného plnění se přijímá a eviduje na jeho osobním depozitním účtu. Ke dni splatnosti daně se tato částka převede na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění s datem platby k tomuto dni; dojde-li k úhradě později, převede se na osobní daňový účet s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu.

5) Byla-li daň, na kterou je úhrada určena, zcela nebo zčásti uhrazena, použije se částka převáděná z osobního depozitního účtu nebo její část jako úhrada daně na osobním daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění.

(6) Oprávněný příjemce může využít zvláštní způsob zajištění daně; využije-li oprávněný příjemce této možnosti, hledí se pro účely zvláštního způsobu zajištění daně na

a) oprávněného příjemce jako na příjemce zdanitelného plnění,

b) osobu, která pořídila zboží, které je předmětem spotřební daně, z jiného členského státu a dodala toto zboží třetí osobě, jako na poskytovatele zdanitelného plnění.

3. Kdy může správce daně přistoupit k institutu ručení

- Pokud dodavatel nesplní své daňové povinnosti a správce provede veškeré kroky vedoucí k vymožení nedoplatku na původním dlužníkovi.

Které jsou to zákonné kroky, které musí učinit správce daně:

- pokud učiní úkony nutné k vybrání nebo vymožení nedoplatku od dodavatele plnění
- forma vymáhání je daňová exekuce, přihlášení do veřejné dražby prostřednictvím soudního exekutora či insolvenčního řízení,
- výjimkou je, kdy by bylo vymáhání správcem daně **prokazatelně** bezvýsledné (*dávám důraz na slovo „prokazatelně“)*
- výzvu je možné také vydat ručiteli po zahájení insolvenčního řízení vůči poskytovateli zdanitelného plnění

Generální finanční ředitelství vydalo k institutu ručení několik dokumentů v podobě informací počínaje rokem 2013, které lze vyhledat na www stránkách Ministerstva financí.
Změna tohoto institutu od 1.1.2025 je podrobně popsána v důvodové zprávě k novele ZDPH.

Ručitel má ve věci postavení jako daňový subjekt.
Může žádat o:

- prominutí daně
- posečkání daně
- rozložení placení daně do splátek
- navrhnout odklad či zastavení daňové exekuce

Zavedením pojmu „plátce ručí **za nedoplatek na dani“** plyne, že se ručení **netýká** úroků z prodlení.

4. Komentář k § 109 po novele – to podstatné:

Nová právní úprava ručení v oblasti DPH, jejímž cílem je zohlednit judikaturu NSS z let 2018 až 2021 **týkající se zavinění příjemce** zdanitelného plnění **jako podmínky pro uplatnění ručení** za daň neuhrazenou dodavatelem. Zejména rozsudky ve věci C-384/04 a ve věci C-499/10.

Úmyslné neuhrazení daně dodavatelem tohoto plnění musí být prokázáno správcem daně.

Správce zjišťuje neobvyklost v rámci standardního obchodního styku osob povinných k dani. Při naplnění těchto rizikových skutkových okolností **však již nebude docházet k uplatnění ručení vůči příjemci zdanitelného plnění bez zavinění, resp. nebude zavinění automaticky nevyvratitelně dovozováno ze skutkových okolností.**

Novelou je zavedena vyvratitelná domněnka zavinění příjemce zdanitelného plnění. *Tj. může přistoupit plátce k prokazování dobré víry.*

Nově tak dochází k rozložení důkazního břemene při prokazování vzniku odpovědnosti za **ručení mezi správce daně a příjemce zdanitelného plnění. Prokazovat zavinění** příjemce zdanitelného plnění nebude správce daně, který v souladu s § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu **bude prokazovat pouze skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky** (tedy že nastala některá ze skutkových situací rizikových nebo neobvyklých v rámci obchodního vztahu, která bude vymezena v zákoně o dani z přidané hodnoty). Pokud správce daně prokáže tyto skutečnosti, bude se mít za to, že zavinění příjemce nastalo (tedy že příjemce zdanitelného plnění věděl, nebo vědět měl a mohl, že daň z tohoto plnění nebude úmyslně zaplacena).

Příjemce zdanitelného plnění však může následně v rámci řízení prokázat, že jednal nezaviněně (resp. jeho dobrou víru), a v takovém případě nebude možné ručení aplikovat.

Při uplatnění institutu odvedení daně jinou osobou se musí **respektovat obecné právní zásady**, které jsou součástí právního řádu Společenství, a to **zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality**
(*principy DPH: právní jistoty, proporcionality, neutrality)*
¨

Dále je nezbytné, aby vnitrostátní opatření umožnila, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, **která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich operace nejsou součástí řetězce** dodávek, jehož součástí je operace poskvrněná podvodem na DPH, musejí mít totiž možnost důvěřovat legalitě uvedených operací, aniž by riskovaly, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod této daně splatné jinou osobou povinnou k dani (viz v témže smyslu rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I 483, bod 52**). Bude se vždy hodnotit jen předchozí dodavatel, nikoliv zasažení podvodem v celém řetězci dodávek. !!!**

V řízeních o ručení je aplikován modifikovaný vědomostní test**, tedy správce daně vždy prokazuje zavinění.**

V případě ručení se ruší dosavadní výčet obsažený v odstavci 1, dle kterého bylo vyžadováno, aby příjemce plnění věděl nebo vědět měl a mohl o některé z následujících skutečností, tedy že

a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacena,
b) plátce, 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,

a **nahrazuje se pouze jednou skutečností**, ke které se bude vázat zavinění**.**

Správce daně tak při prokazování objektivních skutečností, na jejichž základě bude prokazovat zavinění příjemce zdanitelného plnění, musí vždy dbát na to, aby z nich bylo zřejmé, že příjemce věděl, nebo vědět měl a mohl, že úmysl nezaplatit daň byl přímo u jeho dodavatele (nikoliv kdekoliv v řetězci).

Aby tak ručitelský vztah vůbec vznikl, musí ke skutečnosti, že je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty za něj zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup **status nespolehlivého plátce poskytovatele plnění**, **přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, „že příjemce zdanitelného plnění, věděl či vědět měl a mohl, že daň nebude uhrazena.“**

Nestačí tedy jen skutečnost, že dodavatel je nespolehlivý plátce bez dalších okolností.

§ 109aa - Ručení osoby povinné k dani, která dodala zboží provozovateli elektronického rozhraní

Za účelem sjednocení základních prvků ručení v zákoně o dani z přidané hodnoty a s přihlédnutím k recentní judikatuře Soudního dvora EU týkající se odepření nároku na odpočet daně (C-227/21 ze dne 15. 9. 2022, ve věci UAB „HA.EN") se i u ručení osoby povinné k dani, která dodala zboží provozovateli elektronického rozhraní, **nově bude vyžadovat, aby zavinění této osoby povinné k dani směřovalo k úmyslnému neuhrazení daně provozovatelem elektronického rozhraní,** tedy aby tato osoba věděla nebo vědět měla a mohla, že daň **nebude** provozovatelem elektronického rozhraní **zaplacena úmyslně**.

Dále se též z důvodu sjednocení terminologie a zpřesnění nahrazuje pojem „nezaplacená daň“ pojmem „nedoplatek na dani“.

Příklad 1:

Plátce daně Alfa s.r.o. přijme dodávku 100 ks žehliček dne 20.1. od firmy Beta s.r.o. plátce daně.

Daňový doklad vystavený dodavatelem dne 28.1. předá své účetní odběratel dne 26.3. Účetní zjistí, že v okamžiku vzniku uskutečnění zdanitelného plnění bylo správcem daně zveřejněno **označení dodavatele jako „nespolehlivého plátce“.**

Lze konstatovat, že se ze zákona **může stát odběratel** ručitelem **za případně nezaplacenou daň dodavatelem**.

Pokud by správce daně neprokázal i další okolnosti vedoucí k ručení příjemce, ten může prokázat v řízení dobrou víru a pak se do režimu ručitele nedostane.

5. Jak se vyhnout ručení uvádí § 109a

Samozřejmě nejlepší je vyhnout se situaci, kdy by správce daně mohl ukázat na plátce jako na ručitele.

Zvláštní způsob obrany proti ručení spočívá v dobrovolném odvodu daně za dodavatele plnění na bankovní účet místně příslušného správce daně dodavatele, namísto úhrady této daně dodavateli. Při fakturaci 121 Kč, zaplatí dodavateli 100 Kč a 21 Kč odvede správci daně. Tím by se plátce vyhnul výzvě k zaplacení daně za dodavatele. Ovšem vhodná je dohoda na takovém postupu s dodavatelem.

Plátce daně, který uhradí daň na osobní účet poskytovatele plnění, musí podle § 109a odst. 2 současně s platbou poskytnout správci daně identifikační údaje dodavatele, daň, na kterou je úhrada určena, identifikaci příjemce zdanitelného plnění, den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty.

Částka uhrazená příjemcem zdanitelného plnění se přijme na osobním depozitním účtu poskytovatele zdanitelného plnění, odkud bude následně převedena na jeho osobní daňový účet, a to ke dni splatnosti daně.

Dle důvodové zprávy takto zaplacená daň se uplatní pouze na úhradu daně z předmětného zdanitelného plnění. K tomu je uzpůsobeno nastavení pořadí plateb na osobním účtu dodavatele a nemělo by se stát, že tato úplata by byla použita na jiné nejstarší nedoplatky na účtu dodavatele.

Ovšem pokud by odběratel uhradil daň bez oznámení dodavateli a daň by byla k předepsanému dni již uhrazena, použije se zaplacená částka na úhradu dalších nedoplatků na osobním daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění.

To znamená, že plátce daně, odběratel, by o možnost vrácení této částky, zaplacené dvakrát, přišel.

Plátce nemá k dispozici žádný nástroj, jakým docílit vrácení poskytnuté platby na osobní účet dodavatele.

Institut zvláštního zajištění daně za dodavatele by měl odběratel vždy zvážit a bylo by velmi vhodné si stanovit ve vnitřní směrnici firmy podmínky, za jakých k tomuto institutu plátce přistoupí.

Stejně tak zde uvést veškerá opatření, která může logicky učinit, aby zabránil svému podílu na zapojení se do karuselových podvodů a předejít tak potížím se správcem daně.

6. Jaká jsou procesní pravidla pro ručení

- ✓ Výzva správce daně k úhradě nedoplatku ručitelem dle § 171 a § 172 daňový řád
- ✓ K výzvě je připojena kopie rozhodnutí o stanovení daně, které se ručení týká
- ✓ Výzva musí obsahovat odůvodnění ohledně splnění podmínek pro aplikaci ručení, existenci zákonné povinnosti ručení, nedobytnost nedoplatku u dodavatele, rozsah ručení – tedy prokázat, že správce učinil vše, aby nedoplatek dostal prvotně od dodavatele
- ✓ Proti této výzvě se může ručitel bránit formou podání řádného opravného prostředku, formou odvolání, které má v tomto případě odkladný účinek
- ✓ Ručitel může také nahlížet do spisu u správce daně

Praxí správců daně se stávalo, že pošle plátci dopis s upozorněním na riziko obchodu s některým z dodavatelů **(„vědomostní dopis“**).

Tím je vlastně znalostní test příjemce plnění naplněn a správce má opět lehčí situaci uplatnit u plátce institut ručení (viz postupy správce daně v materiálu pro správce daně „Taktické postupy k prověření rozdílů zjištěných při zpracování kontrolního hlášení na úrovni lehké analytiky“, tzv. „**Kombajn“ -** který měl být veřejnosti utajen).

Správce daně by však v každém případě měl prokázat úmysl daň nezaplatit a rovněž prokázat postupy výše uvedené v úvodu.

7. Cena obvyklá

Podle odst. 2 písm. c) bod 1 se stává plátce ručitelem, pokud cena, kterou zaplatil, je bez ekonomického opodstatnění odchylná od ceny obvyklé, tj. kterou za stejné zboží účtuje dalším odběratelům.

V praxi však může plátce uzavřít smlouvu s odběratelem na snížení jednotkové ceny zboží, pokud odběratel splní hodnotový či množstevní limit odběru za daný rok. V takovém případě je odlišná jednotková cena obhajitelná.

Navíc může doložit tento postup ve vnitřní směrnici ke stanovení cen podle splnění podmínek jednotlivých odběratelů, což doporučuji.

Úhrada bezhotovostním převodem na zahraniční účet již nepodléhá režimu ručení. Od 1.1.2025 bylo ze zákona odstraněno.

Daňový subjekt neměl jakoukoli možnost vyvrátit domněnku, že se účastnil na podvodné operaci. Takovýto postup je ovšem v rozporu s judikaturou Evropského soudního dvora.

Toto ručení přitom nebylo založeno na principu zavinění, jak uvedl ve svém rozhodnutí Krajský soud v Ostravě (22 Af 102/2014-35) a potvrdil, že platba na zahraniční účet nemůže sama o sobě zakládat povinnost ručení za neuhrazenou DPH.

8. Úhrada na nezveřejněný účet

Toto ručení se uplatní pouze v případě, že je jakákoliv částka uhrazena na nezveřejněný účet.

Příjemce plnění bude tedy ručit i v případě, kdy úplatu za zdanitelné plnění ve výši 800 000 Kč poskytne částečně ve výši 350 000 Kč v hotovosti a ve výši 450 000 Kč bezhotovostním převodem na účet.

Plátce daně by například mohl částku v celkové výši například 600 000 Kč platit hotově několik dní po sobě, což se považuje za dostatečně demotivující pro účely hrazení úplat za účelem obcházení zákona.

Správce daně zveřejňuje v registru plátců účty, které používá plátce pro ekonomickou činnost, prostřednictvím přihlášky pod příslušným identifikačním číslem plátce DPH.

Každý plátce je povinen sdělit správci daně účty používané k ekonomické činnosti a rozhodnout se, zda bude chtít udělit správci daně souhlas se zveřejněním bankovního účtu v registru plátců.

Podstatný je moment, kdy je nespolehlivý plátce zveřejněn, nikoliv kdy měl být zveřejněn.

Příklad 2:

Plátce daně zaplatil 20.12.2025 na nezveřejněný účet dodavatele, plátce daně, částku za odběr zboží ve výši 620 000 Kč včetně DPH.

Stává se ručitelem.

9. Uzavření obchodu s nespolehlivým plátcem

Pokud v okamžiku uzavření obchodu je dodavatel označen ve veřejném registru plátců nespolehlivým plátcem, je takový obchod rizikový. Pořizovatel však nemůže znát důvod, proč byl dodavatel označen nespolehlivým plátcem. Pouze tato situace nemusí bez dalšího vést k označení odběratele za ručitele.

Osoba povinná k dani nebo plátce se stávají nespolehlivými tím, že poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně a správce daně o tom rozhodne.
Za jakých okolností je plátce označen nespolehlivým, je uvedeno v § 106a, nespolehlivá osoba je definována v § 106aa.

K těmto ustanovením opět GFŘ vydalo podrobné informace.

10. Registrace plátce jako distributor PHM

Příjemce zboží se spotřební daní by si měl ověřit v momentě jejich dodání, zda je o distributorovi zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že **je registrován jako distributor pohonných hmot** podle zákona upravujícího pohonné hmoty. Toto je možné ověřit na webových stránkách celního úřadu.

11. Praktický postup využití zajištění daně:

1. Plátce vyplní údaje požadované správcem daně v § 109a odst. 2
2. Pro zajištění daně se použije speciální předčíslí bankovního účtu pro správce daně 80039
3. Zajištěná daň se zašle na účet místně příslušného správce daně dodavatele
4. Údaje o dodavateli lze zjistit v registru plátců
5. V případě bezhotovostní úhrady se jako variabilní symbol uvede kmenová část DIČ poskytovatele plnění (tj. DIČ bez CZ)
6. Jako specifický symbol se uvede také u příjemce plnění kmenová část DIČ bez CZ
7. K ustanovení § 109 ZDPH a § 109a vydalo GFŘ několik informací.

12. § 109a Zvláštní způsob zajištění daně ve vazbě na účetnictví

Z uvedeného ustanovení zákona je patrné, že v případě, kdy odběratel bez dohody s dodavatelem zaplatí daň na účet správce daně dodavatele a dodavateli uhradí pouze částku bez daně, hrozí mu zcela jistě žaloba dodavatele o nezaplacenou část pohledávky.

Pokud dodavatel daň řádně odvedl, dochází na jeho účtu u správce daně k přeplatku na dani. K této dani se již odběratel nemusí nikdy dostat, pouze dodavatel si může požádat o vrácení přeplatku, případně jej převede na své jiné daňové povinnosti.

Ustanovení se prakticky jeví více než problematické.

Příklad 3:

Obchodní společnost, plátce daně, uzavřela v červnu kupní smlouvu na dodání zboží s jinou tuzemskou obchodní společností, plátcem daně. Jedná se o první obchodní vztah s touto firmou. Obě firmy mají měsíční zdaňovací období.

K dodání zboží došlo 12.6., daňový doklad byl odběrateli vystaven dne 15.6. se splatností do 31.7.

Celková částka za zboží činila 1 000 000 Kč a 210 000 Kč DPH.

Odběratel požádal dodavatele, aby ve smlouvě bylo dohodnuto, že DPH odvede za dodavatele odběratel. Dodavatel přitom nebyl označen v registru jako nespolehlivý, platba byla požadována na zveřejněný tuzemský účet.

Dodavatel zase požadoval, aby odběratel zaplatil DPH na jeho účet u správce daně ještě před splatností faktury, a to do 25.7., kdy je daňová povinnost splatná.

Dohoda byla uzavřena.

DODAVATEL:

DOKLAD	TEXT	ČÁSTKA KČ	MD	DAL
VF červen	Za dodané zboží	1 000 000 210 000	311 311	601 343
VD	Dohoda o úhradě DPH (snížení hodnoty pohledávky)	210 000	343.9	311
BV červenec	Úhrada od odběratele	1 000 000	221	311

ODBĚRATEL:

DOKLAD	TEXT	ČÁSTKA KČ	MD	DAL
PF červen	Přijatá faktura	1 000 000 210 000	131 343	321 321
VD červen	Dohoda o úhradě DPH (snížení závazku)	210 000	321	379
22.7. BV	Úhrada DPH na FÚ	210 000	379	221
BV	Úhrada dodavateli	1 000 000	321	221

LEGENDA:

VF – vystavená faktura

VD – vnitřní doklad

PF – přijatá faktura

BV – bankovní výpis

13. Otázky k oblasti ručení

1. Pokud jsem neoznámil svůj bankovní účet
pro účely DPH ke zveřejnění na internetu, stávám se automaticky „nespolehlivým“ plátcem?

Nikoliv.
Nespolehlivý plátce a plátce, který neoznámí své účty, nejsou totožné pojmy.

Ovšem důsledky mohou být obdobné.

Úhrada spolehlivému plátci na nezveřejněný účet má stejný dopad jako úhrada nespolehlivému plátci na zveřejněný účet.

V obou případech je odběratel v pozici ručitele.

2. Co to je závažné porušení?

Zákon toto nespecifikuje, pokus o specifikaci těchto indicií je zveřejněn v informaci GFŘ.

Například:

- ✓ Vyměřena či doměřena daň v min. výši 500 000 Kč
- ✓ Účast v řetězových podvodech
- ✓ Kumulativní nedoplatek DPH ve výši 500 000 Kč bez příslušenství po dobu 3 měsíců nejméně

3. Zdaňovací období nespolehlivého plátce?

Povinné měsíční zdaňovací období.

Upozornění!!!

Pokud se čtvrtletní plátce stane nespolehlivým plátcem, od následujícího kalendářního čtvrtletí se stává povinně měsíčním plátcem DPH.

4. Jak se prokazuje datum, kdy byl plátce zveřejněn jako nespolehlivý?

Těžko.

Příklad: Účetní se podívá 30.11. na web MF a zjistí, že plátce, který je dodavatelem, není označen za nespolehlivého. V klidu fakturu zaplatí.

Za dva roky přijde kontrola a tvrdí, že 30.11. byl již označen jako nespolehlivý plátce. Jaká je právní jistota plátce? Vytisknutí obsahu obrazovky k datu nahlédnutí není žádný oficiální dokument.

5. Jaká je náhrada škody za neoprávněné označení nespolehlivým plátcem?

Zákon č. 82/1998 Sb. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci.

- ✓ vymáhání škody na MF
- ✓ musí prokázat plátce konkrétní škodu způsobenou tímto zveřejněním
- ✓ soudní vymáhání (nejprve se soudně domoci uznání, že byl označen neoprávněně, pak vymáhat na MF a následně soudně)

6. Kdy se může plátce vrátit od nespolehlivého plátce ke spolehlivému?

Po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým se stal nespolehlivým plátcem - lze podat žádost o změnu na spolehlivého plátce.

Za podmínky, že po dobu 1 roku neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daně (byl vzorný).

Pokud je žádost zamítnuta, může opět za rok od zamítnutí podat žádost znovu.

7. Co když daň zaplatí jak dodavatel, tak odběratel?

Úplata je převedena na osobní účet dodavatele v každém případě. Odběratel nemá žádnou možnost se k této částce dostat zpětně.

8. Co když dodavatel má výslednou daňovou povinnost nárok na odpočet daně při uplatnění daně na vstupu?

Částky zaplacené odběratelem na účet dodavatele se použijí jako běžná úhrada daně na osobním daňovém účtu dodavatele. Může vzniknout přeplatek na dani. Ten správce daně automaticky nevrací, pouze na žádost dodavatele – vlastníka účtu. Před tím ale správce daně provede „test vratitelnosti“, tj. zjistí, zda nemá nedoplatky na jiných daních.

9. Předejde plátce ručení odběrateli, pokud si neuplatní NNO z přijaté faktury?

V žádném případě.

10. Co když dojde k pozdější opravě výše daně nebo neuznání nároku na odpočet daně příjemci plnění a odběratel uhradil DPH za dodavatele?

Tento případ není důvodem pro vrácení úhrady provedené odběratelem na účet dodavatele.

Pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění.

Děkuji za pozornost.

Ing. Jana Ledvinková
daňový poradce
KDP ČR evid. č. 00121