

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

č.j.: 3308/13/7001-21002-012287,
ve znění Dodatku č. 1, č.j.: 70 857/17/7100-20118-012287
a Dodatku č. 2, č.j.: 10807/22/7001-20118-012287¹

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

1. Úvod

S účinností od 1. 4. 2011 byl zaveden v zákoně č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění p. p. (dále jen „ZDPH“) institut ručení za nezaplacenou DPH. Takto bylo zakotveno ručení příjemce zdanitelného plnění v případech dle ust. § 109 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 písm. a) ZDPH. Institut ručení upravený v ZDPH byl následně rozšířen o další skutkové podstaty ručení, a to s účinností od 1. 1. 2012, resp. od 1. 1. 2013 (Od 1. 1. 2012 nově ručení příjemce zdanitelného plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Od 1. 1. 2013 pak ručení příjemce zdanitelného plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup; dále ručení příjemce při přijetí plnění od tzv. nespolehlivého plátce; ručení příjemce při nákupu pohonných hmot od osoby neregistrované jako jejich distributor a ručení oprávněného příjemce. S účinností od 1. 7. 2017 je ručení za nezaplacenou DPH rozšířeno i o případy, kdy k úhradě za zdanitelné plnění dojde prostřednictvím virtuálních **aktiv a dále od 1. 10. 2021 je institut ručení rozšířen i o situace ručení osoby povinné k dani, která dodala zboží provozovateli elektronického rozhraní.** V bližším viz dále.)

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. § 108a, § 109 a § 109aa 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; zaniká společně se závazkem

¹ Změny podle Dodatku č. 2 jsou tučně a kurzívou.

hlavním, ovšem není-li stanoveno jinak – což je v ust. § 171 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění p. p. (dále jen daňový řád), podle kterého platí, že zanikne-li daňový subjekt bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek tím není dotčena). 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;

Od 1. 1. 2013 lze podle ZDPH rozlišovat jednak skupinu případů, kdy ručí příjemce zdanitelného plnění, a jednak ručení třetí osoby.

A. Ručení příjemce zdanitelného plnění

Příjemcem zdanitelného plnění se zde rozumí plátce DPH², který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce nebo poskytl úplatu za takové plnění. Tento příjemce je ručitelem za nezaplacenou daň z dotčeného plnění, 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.***

B. Ručení třetí osoby

Ručitelem je za zákonem stanovených podmínek také **oprávněný příjemce**, tj. osoba, jejíž postavení upravuje zákon o spotřebních daních. Oprávněný příjemce, kterému v souvislosti s přijetím výrobků podléhajících spotřebním daním vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, ručí za nezaplacenou DPH z dodání zboží (vybraného výrobku) pořízeného z jiného členského státu. Jde o DPH vztahující se na dodání zboží třetí osobě od osoby, která pořídila uvedené zboží z jiného členského státu (a pořídila je takto za využití služeb oprávněného příjemce (ručení podle § 108a ZDPH).

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).

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

Předmět = pohledávka resp. závazek zajištěný zákonným ručením. Ručením podle § 108a a § 109 **a 109aa** ZDPH je zajištěna DPH za konkrétní zdanitelné plnění uskutečněné mezi plátcí v tuzemsku.

Obsahem – je vlastní ručitelský závazek, tj. povinnost ručitele uhradit zajištěnou DPH za dlužníka v případě, že ji tento neuhradí⁴. Rozsah (výše) ručení je omezen resp. dán zásadně do výše daně ze zdanitelného plnění. V případě ručení třetí osoby (oprávněného příjemce) je ust. § 108a odst. 2 ZDPH specifické omezení s tím,

² Resp. plátce DPH, který jedná jako osoba povinná k dani v rámci ekonomické činnosti.

³ 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).

⁴ 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).

že oprávněný příjemce ručí vždy pouze do výše daně vypočtené ze základu daně odpovídajícího ceně obvyklé vybraného zboží včetně spotřební daně.

Povinnost ručitele se aktivuje na základě výzvy správce daně (postup ve smyslu ust. § 171 a § 172 daňového řádu). **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).**

V souvislosti s obecnými principy institutu ručení v daňovém řízení lze také odkázat na pokyn GFŘ č. [D – 18](#) k postupu správců daně při realizaci tohoto institutu v daňovém řízení.

2.2. Ručitelský vztah podle § 109 odst. 1 ZDPH

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

- a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- 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.

Ručitelský vztah vzniká naplněním právě uvedených podmínek; vzniká tak již okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové 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 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.

2.3. Ručitelský vztah podle § 109 odst. 2 ZDPH

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

Skutková podstata ručení podle § 109 odst. 2 písm. a) 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 § 109 odst. 2 písm. a) 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 ručitelského 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.

Cena obvyklá

Při stanovení ceny obvyklé správce daně vychází z ust. § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku **a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění p. p.** 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 (např. stav tísňe prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit, omezení hospodářské soutěže v daném odvětví), vliv osobních poměrů prodávajícího a kupujícího (např. 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.

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

Předpokladem pro naplnění skutkové podstaty ručení dle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je skutečnost, že úhrada úplaty za zdanitelné plnění byla provedena na účet vedený poskytovatelem platebních služeb (dále jen „bankovní účet“) mimo tuzemsko.

Fakt, že bankovní účet používaný k platbám za zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku není veden v tuzemsku, ztěžuje účinné řešení podvodů v oblasti DPH. Platbu na zahraniční účet tuzemskému plátcovi daně za tuzemské plnění je nutné považovat za rizikovou situaci nemalého významu i přesto, že využívání účtů u poskytovatelů platebních služeb v zahraničí není při uskutečňování ekonomických činností podléhajících dani vyloučeno (***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.***).

Nicméně z obecného pohledu je totiž minimálně zvláštní či neobvyklé, aby český plátcovi daně, který v tuzemsku uskutečňuje ekonomickou činnost a realizuje zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, požadoval platbu za tato zdanitelná plnění na účet, který v tuzemsku vedený není. Z konkrétních poznatků daňové správy navíc vyplývá, že platba na zahraniční účet za tuzemské zdanitelné plnění oproti platbě na tuzemský účet představuje vysokou pravděpodobnost zapojení do řetězce stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty.

Odběratel by tedy měl mít povědomí o tom, že se v případě platby tuzemskému odběrateli za jím uskutečněné zdanitelné plnění na účet, který není veden v tuzemsku, může jednat o rizikovou transakci (***např.*** zapojení do řetězce stíženého podvodem). ***Z toho vychází podstata (úvodní předpoklad naplnění) tohoto případu zákonného ručení za nezaplacenou DPH.***

Posouzení rizikovosti operace, do které vstupuje, je především věcí samotného plátce. Podle vlastního vyhodnocení velikosti rizika, které bude plátcovi u daného obchodu vnímat, pak může a nemusí odmítnout či realizovat úhradu za tuzemské plnění na účet vedený mimo Českou republiku.

Postupem přinášejícím jistotu plátce z pohledu rizika vzniku ručitelského závazku za úhradu DPH je využití možnosti dle ust. § 109a ZDPH upravujícího zvláštní způsob zajištění daně. V tomto případě není pak nezbytně nutné ve vazbách důsledků z pohledu DPH zkoumat, zda je účet, na který plátce hradí vlastně pouze základ daně, veden mimo tuzemsko, neboť daň je placena příjemcem plnění namísto poskytovatele přímo správci daně. Tento postup lze doporučit i pro případy, kdy plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, tvrdí, že má pouze účet vedený v zahraničí.

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)

Podle ust. § 96 ZDPH od 1. 1. 2013 platí povinnost každého plátce oznámit správci daně čísla všech svých bankovních účtů, které používá k ekonomické činnosti. Současně platí, že plátce může (nikoli musí) určit, která čísla jeho bankovních účtů používaných k ekonomické činnosti budou zveřejněna jako údaj z registru DPH.

Správce daně takto plátcem určené bankovní účty zveřejní dálkovým přístupem, a sice prostřednictvím Registru DPH, dostupném na internetových stránkách Finanční správy a Daňovém portále zde: www.mojedane.cz

Pokud plátce v přihlášce k registraci nebo při oznamování změn registračních údajů žádný takový svůj účet neurčí, bude zveřejněno, že žádné číslo účtu neurčil.

Plátce, který neurčí ke zveřejnění žádný svůj bankovní účet a bude dostávat za jím poskytnutá plnění zaplacen bezhotovostně, **u nichž celková úplata překračuje 540 tis. Kč (resp. dvojnásobek limitu pro povinné provedení platby bezhotovostně podle znění zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů)**, vystavuje každého svého odběratele, který takovouto úhradu provede, riziku ručení za DPH z daného konkrétního plnění.

Stejně pak platí, pokud plátce sice svůj účet zveřejněný v registru DPH má, ale bezhotovostní úhradu požaduje, resp. byla provedena na jiný (nezveřejněný) bankovní účet.

Podle ust. § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH se totiž odběratel může dostat do pozice ručitele za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, pokud celková úplata za toto plnění překračuje výše zmíněnou částku 540 tis. Kč, a současně pokud za toto plnění zaplatí zcela nebo zčásti na jiný účet než účet poskytovatele tohoto plnění zveřejněný správcem daně v registru DPH.

Z hlediska posouzení podmínek pro vznik ručení je rozhodný okamžik uskutečnění bezhotovostní úhrady. Pro účely aplikace dotčeného ustanovení se za tento považuje den zadání příkazu k bezhotovostnímu převodu, na základě kterého k předmětné úhradě plnění došlo. Jestliže právě v tento okamžik (den) není bankovní účet, na který je hrazeno, účtem zveřejněným správcem daně ve výše uvedeném registru jako údaj u poskytovatele (dodavatele) hrazeného zdanitelného plnění, **je u příjemce tohoto plnění (odběratel) naplněn úvodní předpoklad ručení** za DPH, kterou dodavatel z tohoto plnění případně neuhradí. Na druhé straně ovšem musí být současně splněna podmínka, že jde o úhradu na plnění, jehož celková úplata **překračuje částku 540 tis. Kč** (dvojnásobek limitu pro povinné provedení platby bezhotovostně podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění p. p.).

Riziko ručení vzniká, ať již šlo o úhradu celkovou (za celé zdanitelné plnění), anebo jen částečnou. Vzniká pak vždy ve shodném rozsahu, a to do výše nezaplacené DPH za celé plnění.

Správce daně má povinnost začít zveřejňovat čísla bankovních účtů plátců od 1. 4. 2013. Ručení podle ust. § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH lze pak uplatnit rovněž až od tohoto data. S odkazem na Informace GFR k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, vydané dne 29. 3. 2013 ([č. j. 14 232/13/7001-21002-012287](#)) a dne 10. 9. 2013 ([č. j.: 41 540/13/7001-21002-012287](#)), správce daně ručení podle ust. § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH aplikuje až od 1. 1. 2014.

U této skutkové podstaty ručení nutno upozornit na vztah k ručení popsané v předchozím bodu, tj. ručení při úhradě na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.

Podle ZDPH není nijak omezena povinnost plátce oznámit správci daně jen své tuzemské bankovní účty používané k ekonomické činnosti. Návazně není pak ani vyloučeno, že plátce může označit a nechat zveřejnit svůj zahraniční bankovní účet. Správce daně je takto plátcem označený zahraniční účet povinen zveřejnit. Pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí dodavateli na tento zveřejněný zahraniční bankovní účet, nemůže se sice stát ručitelem podle ust. § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, protože platí na zveřejněný účet plátce.

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!

Související Informace GFR k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, v některých specifických případech provádění platebních transakcí, č.j.: 49 115/13/7001-21002-012287 ze dne 23. 10. 2013:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Informace_GFR_k_ruceni.pdf

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

S účinností od 1. 7. 2017 se rozšiřuje okruh ručení za nezaplacenou daň podle ZDPH (§ 109 odst. 2 písm. d) ZDPH) také o situace, kdy:

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, **pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti virtuálním aktivem** podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (zákon č. 253/2008 Sb., ve znění p. p.).

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.

Např. může jít o: tzv. Bitcoin, Litecoin, CzechCrownCoin aj.

Anonymita uživatelů a způsob využívání virtuálních **aktiv** jako „prostředek pro úhradu“ za zboží/služby představuje velmi rizikový faktor daňových podvodů **a to i s ohledem na rostoucí význam digitalizace a rozmach elektronického obchodu.**

Z hlediska posouzení podmínek pro **možný** vznik ručení je rozhodné uskutečnění úhrady za dotčené zdanitelné plnění prostřednictvím virtuálních **aktiv**.

Ručení takto vznikne, ať již šlo o úhradu virtuálním **aktivem** celkovou (za celé zdanitelné plnění), anebo jen částečnou (včetně příp. záloh). Vzniká pak vždy ve shodném rozsahu, a to do výše nezaplacené DPH za celé plnění.

ZDPH upravuje podmínky pro přepočet 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.

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

Podle této od 1. 1. 2013 platné skutkové podstaty zákonného ručení za DPH příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, **pokud je v okamžiku uskutečnění daného plnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zveřejněno způsobem umožňujícím dálkový přístup, že je nespolehlivým plátcem (§ 106a ZDPH).**

Povinnost správce daně zveřejnit tímto způsobem informaci o tom, že je plátce nespolehlivým plátcem, vyplývá z ust. § 106ab odst. 4 zákona o DPH.

Informace je takto zveřejňována vedle dalších údajů z registru DPH na internetových stránkách Finanční správy a Daňovém portále zde: www.mojedane.cz

Pro možnost aplikace institutu ručení je výchozím, jestli v okamžiku (v den) uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění byla o dodavateli tohoto plnění zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem. Podstatné je zveřejnění dotčené informace způsobem umožňujícím dálkový přístup. Ručení příjemce zdanitelného plnění tedy **může vzniknout**, jestliže v registru DPH zveřejněném na výše uvedeném internetovém portále byl v uvedený den⁵ u dodavatele údaj „Nespolehlivý plátce – ANO“.

K institutu nespolehlivého plátce lze blíže odkázat na Informaci GŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ([Informace č. j.: 101/13-121002-506729](#), v aktuálním znění).

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

Tento od 1. 1. 2013 platný případ ručení je věcně omezen resp. postihuje zákonem vymezený konkrétní typ zdanitelného plnění, a sice dodání pohonných hmot (**PHM**) distributorem těchto hmot.

Prodej pohonných hmot i registraci distributorů pohonných hmot upravuje zákon č. 311/2006 Sb. o pohonných hmotách **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.**

Distributorem pohonných hmot je pak osoba, která prodává pohonné hmoty na území České republiky, s výjimkou prodeje pohonných hmot na čerpací stanici **nebo dobíjecí stanice.**

⁵ Tj. v den uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na něj – viz zejména ust. § 20a ZDPH - nelze automaticky zaměřovat např. se dnem uzavření smlouvy o dodávce atp.

Ručení za DPH podle ust. § 109 odst. 4 ZDPH se tedy netýká prodeje pohonných hmot na čerpací **(nebo dobíjecí)** stanici⁶. Zjednodušeně řečeno směřuje na sféru **velkoobchodu** s PHM, nikoli na běžné nákupy PHM na čerpacích stanicích za účelem spotřeby.

Pokud se zdanitelné plnění týká dodání pohonných hmot distributorem, je naplněn **úvodní** předpoklad skutkové podstaty ručení podle § 109 odst. 4 ZDPH v případě, že **pohonné hmoty jsou přijímány od subjektu, který není v okamžiku uskutečnění tohoto plnění nebo poskytnutí úplaty na toto plnění zveřejněn jako distributor v Registru distributorů pohonných hmot**. Každý distributor pohonných hmot je totiž povinen se před zahájením této své činnosti zaregistrovat u celního úřadu **a průběžně splňovat podmínky pro registraci**.

Registr distributorů pohonných hmot vede Generální ředitelství cel a údaje z něho zveřejňuje dálkovým přístupem. Registr je takto k dispozici na webových stránkách celní správy ČR – zde:

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

Plátce, který nakupuje pohonné hmoty od distributora /tj. nákup ne na čerpací, **dobíjecí** stanici/ by si tedy měl ověřit, jestli jeho dodavatel je ve výše uvedeném registru zveřejněném dálkovým přístupem. Rozhodným je přitom stav v okamžiku uskutečnění dodání nebo poskytnutí úplaty. Pokud v tento okamžik (den) o dodavateli není zveřejněno, že je registrován jako distributor pohonných hmot, **vystavuje se** plátce, který takto pohonnou hmotu v tuzemsku nakoupil, **riziku ručení** za DPH případně dodavatelem neuhrazenou.

2.6. Ručitelství podle § 108a ZDPH – ručení oprávněného příjemce

I tato, od 1. 1. 2013 platná skutková podstata ručení, souvisí podobně jako ručení podle ust. § 109 odst. 4 ZDPH zejména s podvody na DPH při obchodování s pohonnými hmotami. Při těchto, pokud jde o dovoz pohonných hmot z jiného členského státu, se na realizaci dodávky velmi často podílí tzv. oprávněný příjemce.

Oprávněný příjemce je osoba, která na základě povolení vydaného orgánem celní správy jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravované z jiného členského státu. Oprávněný příjemce není provozovatelem daňového skladu v místě, kde vykonává činnost jednorázového nebo opakovaného přijímání vybraných výrobků.

Podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění p. p., vzniká oprávněnému příjemci v souvislosti s přijetím vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, a to i když není pořizovatelem vybraných výrobků, ze kterých je takto povinen spotřební daň odvést. Podle zákona o spotřebních daních má oprávněný příjemce dokonce povinnost dotčenou spotřební daň zajistit. Ve vztahu k DPH, která s prodejem vybraných výrobků přijatých z jiného členského státu též souvisí (a spotřební daň, kterou má povinnost zaplatit oprávněný příjemce, navíc vstupuje do základu DPH), doposud oprávněný příjemce neměl žádné povinnosti. Povinnost na DPH zůstává i nadále primárně na vlastních účastnících obchodní transakce (na osobě, která vybrané výrobky z jiného členského státu takto - s využitím služeb oprávněného příjemce - pořídila a dále je prodala). S ohledem na podvody při pořízení vybraných výrobků z jiných členských států a prokazatelné zapojení oprávněných příjemců na nich, došlo k zavedení ručitelství povinnosti také u oprávněného příjemce.

⁶Čerpací stanice pohonných hmot (dále jen "čerpací stanice") je stavba nebo zařízení, z něhož se pohonná hmota prodává nebo vydává zpravidla do palivové nádrže vozidla.

Podle § 108a ZDPH ručí oprávněný příjemce, kterému vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň v souvislosti s přijetím vybraných výrobků⁷ z jiného členského státu, a to pokud osoba, která toto zboží z jiného členského státu pořídila, nezaplatí daň z přidané hodnoty z následného dodání tohoto zboží třetí osobě v tuzemsku.

Oprávněný příjemce není přímým účastníkem dodání, ze kterého je DPH ručením zajištěna. Toto bylo nutné zohlednit mj. při vymezení rozsahu ručení. Podle odst. 2 § 108a ZDPH platí, že oprávněný příjemce **ručí za nezaplacenou daň pouze do výše daně vypočtené ze základu daně odpovídajícího ceně obvyklé pro vybrané zboží, včetně spotřební daně.**

Ručení oprávněné osoby coby třetí osoby, která se dodání účastní nepřímou, nicméně v pozici vykonavatele úředně mu daného oprávnění v oblasti specifického daňového režimu, je sice zákonem koncipováno jako prvotně presumované, ovšem není takto ručením objektivním. Oprávněný příjemce se může z ručení „vyvinut“ – neručí, pokud prokáže, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude subjektem, který zboží z jiného členského státu pořídil, řádně zaplacená (§ 108a odst. 1 ZDPH). Ručení se tak na oprávněného příjemce nevztahuje, pokud si jakýmkoliv reálným způsobem zajistí, že tato DPH uhrazena bude.

To může např. znamenat, že neposkytne službu oprávněného příjemce pro dovozy uskutečňované nedůvěryhodnými osobami, za podezřelých okolností a pokud tak učiní, přijme relevantní opatření k zabezpečení rizika s tím spojeného. Charakter uvedených opatření by měl být adekvátní i k postavení oprávněného příjemce – jde o obchodníka, poskytovatele specifické služby s dopady do daňového režimu, přičemž jako takový je vázán povinností dbát na dodržování podmínek oprávnění přijímat vybrané výrobky a chovat se obezřetně.

Jako možné opatření v tomto směru či spíše úplné eliminaci rizika vzniku ručení se nabízí i postup směřující k zajištění DPH od jeho zákazníka s tím, že oprávněný příjemce by pak využil zvláštní způsob zajištění daně podle § 109a zákona o DPH. Toto mu ostatně výslovně umožňuje ust. § 108a odst. 4 ZDPH.

Správce daně může oprávněného příjemce v souladu s § 108a odst. 3 ZDPH vyzvat, aby doložil skutečnosti prokazující přijetí výše zmíněných relevantních opatření.

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

⁷ Vybranými výrobky nejsou však jen minerální oleje resp. pohonné hmoty, ale i další výrobky podléhající spotřební dani - líh, pivo, víno a jeho meziprodukty, tabákové výrobky.

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 zaplacená (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).

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

Příjemce zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku se v důsledku ustanovení § 109 ZDPH ocitá v pozici potencionálního ručitele a v obdobné situaci je i oprávněný příjemce u zboží podléhajícího spotřební dani dle § 108a ZDPH, **nebo případně osoba povinná k dani, která dodala zboží provozovateli el. rozhraní dle § 109aa ZDPH.**

Rizika, která v sobě uvedená ustanovení nesou, ale již i samotná možnost, že by dotčené subjekty mohly být vystaveny „zkoumání“ ze strany správce daně ohledně případné aplikace ručení, dovoluje zcela eliminovat institut zakotvený v 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 resp. § 108a ZDPH **či 109aa ZDPH.**

Pro další je zde pravidlo¹⁰, že pokud se oprávněný příjemce v případě jemu „hrozícího“ ručení podle § 108a ZDPH rozhodne využít institut zvláštního způsobu zajištění daně, považuje se pro účely aplikace tohoto institutu dle ust. § 109a ZDPH za příjemce zdanitelného plnění. Osoba, za kterou oprávněný příjemce ručí je pak posuzována pro účely zvláštního způsobu zajištění daně jako poskytovatel zdanitelného plnění (§ 108a odst. 4 ZDPH).

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).

⁸ 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 užít režim jednoho správního místa), stává plátcem ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.

⁹ Zahraniční 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.

¹⁰ Z tohoto pravidla bez dalšího vychází i celý text bodu 3. Informace, tzn. že - i pokud to v tomto bodě není výslovně zmíněno - příjemcem plnění se rozumí i oprávněný příjemce, který využil možnosti zvláštního způsobu zajištění daně a obdobně poskytovatelem plnění je i osoba, která pořídila zboží za využití služby oprávněného příjemce.

3.1. Úhrada daně podle § 109a ZDPH

Příjemce zdanitelného plnění, který dosud ve vztahu k určitému zdanitelnému plnění nebyl vyzván jako ručitel dle § 109 ZDPH (resp. oprávněný příjemce nevyzvaný dosud podle ust. § 108a ZDPH, **či osoba povinná k dani, která dodala zboží provozovateli el. rozhraní, nevyzvaná dle § 109aa ZDPH**), může¹¹ daň z takového zdanitelného plnění uhradit za poskytovatele tohoto plnění. **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 ZDPH¹².

3.2. Identifikace úhrady

Prvořadé je směřování platby příjemcem zdanitelného plnění resp. oprávněným příjemcem na správný účet:

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 Finanční správy v nabídce Placení daní.

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

*80039-77627311/0710 - depozitní účet Finančního úřadu pro Plzeňský kraj
80039-77628031/0710 – depozitní účet Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu.*

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

Jak již uvedeno, na oprávněného příjemce, který využije zvláštní způsob zajištění daně podle ust. § 108a odst. 4 ZDPH, **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**, je pro účely zvláštního způsobu zajištění daně pohlíženo jako na příjemce 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:

¹¹ Jde o možnost, nikoli povinnost zajištění. V souvislosti se zajištěním daně dle § 109a ZDPH lze doporučit příjemcům zdanitelného plnění upravit případné skutečnosti ohledně úhrady DPH ve vztahu k poskytovateli zdanitelného plnění v platebních podmínkách obchodních smluv.

¹² 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.

- **Účet příjemce platby** (ve prospěch účtu) = účet správce daně poskytovatele zdanitelného plnění s předčíslem ve tvaru 80039 – matrice finančního úřadu poskytovatele/ 0710 – (viz písm. b)
- **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** – (potažmo DIČ oprávněného příjemce hradí-li zajištění on) – (viz písm. c).
- **Konstantní symbol** při bezhotovostní platbě **1148**, při hotovostní platbě **1149**.
- **Ve zprávě pro příjemce** uvede informace z písm. d):

nebo

- den uskutečnění zdanitelného plnění ve tvaru:	DD/MM/RRRR-P
- den přijetí úplaty ve tvaru:	DD/MM/RRRR-U

Oprávněný příjemce zde vyplní datum přijetí vybraných výrobků a to ve tvaru:

DD/MM/RRRR-O

Toto datum se pro dané účely identifikace platby považuje za datum uskutečnění zdanitelného plnění.

V případě, že příjemce plnění neuvede den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem a oprávněný příjemce neuvede den přijetí vybraných výrobků z jiného čl. státu, je za tento den považován den přijetí platby správcem daně.

V případě platby v hotovosti na pokladně správce daně se platba zvláštního zajištění daně přijme na **DP 9** (depozitní DP k účtu s předčíslem 80039) a k platbě se vyplní údaje následovně:

- do **variabilního symbolu** se uvede **kmenová část DIČ poskytovatele zdanitelného plnění**,
- do **poznámky k platbě v hotovosti** se uvedou informace obsažené pod písm. c) a d) a to ve tvaru: „kmenová část DIČ příjemce zdanitelného plnění (příp. oprávněného příjemce), DD/MM/RRRR-P popř. U (v příp. oprávněného příjemce: DD/MM/RRRR-O).

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.

3.3. 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.

4. Závěrem

Správce daně může ručení aplikovat na případy, kdy ručitelství vznikl za účinnosti ustanovení § 109 odst. 1 a odst. 2 písm. a) ZDPH, tj. od 1. 4. 2011 (rozhodující je datum uskutečnění předmětného zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty), dále za účinnosti ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, tj. od 1. 1. 2012 (rozhodující je datum provedení úhrady), za účinnosti ust. § 108a a § 109 odst. 3 a 4 ZDPH, tj. od 1. 1. 2013 (rozhodující je datum uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty) a u ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH od 1. 4. 2013¹³ (zde je rozhodné datum provedení úhrady). Ručení podle § 109 odst. 2 písm. d) ZDPH je **pak** účinné od 1. 7. 2017 (rozhodující je datum provedení úhrady) **a ručení podle § 109aa ZDPH je účinné od 1. 10. 2021 (rozhodující je datum uskutečnění zdanitelného plnění provozovatelem el. rozhraní).**

Aplikace ručitelství 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 dvora¹⁴, tj. v případech, **kdy** může správce daně odmítnout uznat uplatňovaný nárok na odpočet daně **v rámci nalézacího řízení. Přičemž odepření nároku na odpočet a ručení jsou dva samostatné instituty aplikovatelné v různých fázích daňového řízení.**¹⁵

Ing. Bc. Lenka Opluštilová, v. r.
ředitelka sekce

¹³ Odklad aplikace ručení podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH na 1. 1. 2014 uložen Informací GFŘ č.j.: 14 232/13/7001-21002-012287 a č. j.: 41 540/13/7001-21002-012287.

¹⁴ SDEU: např. C-131/13 *Italmoda*, případně rozsudek C-255/02 nebo C-425/06, pokud se jedná o zneužití práva.

¹⁵ Související judikatura NSS: 7 Afs 8/2018-56, 4 Afs 211/2018-49, 7 Afs 454/2018-49, případně 4 Afs 140/2017 – 54.