

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1
Sekce metodiky a výkonu daní

č.j.: 47 484/17/7100-20118-012287,
ve znění Dodatku č. 1 (č.j.: 59746/19/7100-20118-012287)¹
V Praze

Informace GFŘ

k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

S účinností od 1. 7. 2017 je vedle stávajícího institutu nespolehlivého plátce (dále též „NESPP“) podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) zaveden rovněž institut tzv. nespolehlivé osoby. Institut nespolehlivé osoby (dále též „NESPO“) je dalším opatřením pro efektivní boj proti únikům v oblasti DPH. Základním smyslem tohoto nového institutu je zajištění pokračující vazby na „nespolehlivost podle zákona o DPH“ u těch osob, které závažným způsobem porušily povinnosti při správě daně z přidané hodnoty a zároveň tento institut dává správci daně možnost, označit jako nespolehlivé podle zákona o DPH i jiné osoby, než jsou plátcí DPH, pokud tyto osoby vykazují závažné porušení povinností ohrožující řádnou správu a výběr daně z přidané hodnoty. Těmito „jinými“ osobami se rozumí osoby povinné k dani, které nejsou plátcem DPH a osoby nepovinné k dani.

Institut nespolehlivé osoby však samozřejmě nesměřuje na osoby, které se dopustily neúmyslného pochybení, nestihly svá pochybení včas napravit, ale jinak plní své povinnosti řádně.

Institut nespolehlivé osoby se nevztahuje na porušení povinností vztahujících se ke správě jiných daní, než daně z přidané hodnoty.

Současně podle zákona o DPH ve znění od 1. 7. 2017 dochází také k zakotvení speciální úpravy pro skupinu DPH (§ 5a a násl. zákona o DPH), a to jak ve vztahu k nespolehlivé osobě (NESPO), tak nespolehlivému plátcí (dále též „NESPP“).

1. Vznik nespolehlivé osoby

NESPO může být jakákoliv fyzická či právnická osoba, která není plátcem a závažným způsobem poruší povinnosti vztahující se ke správě DPH, a tímto porušením ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty.

NESPO se stává:

- a) **Ze zákona**: Status NESPO je přidělen automaticky ze zákona v souladu s § 106aa odst. 4 zákona o DPH: při zrušení registrace plátce, který byl označen jako NESPP (může jít o zrušení registrace k DPH podle § 106 zákona o DPH z moci úřední, nebo na žádost plátce podle § 106b, resp. § 106d zákona o DPH). Rozhodný je okamžik zrušení registrace k DPH.

¹ Změny vyznačeny tučně a kurzívou.

Základní princip NESPO:

NESPP ➡ zrušení registrace k DPH (§ 106 odst. 6 zákona o DPH - zrušení registrace z moci úřední, resp. § 106d odst. 3 zákona o DPH - zrušení registrace na žádost plátce) ➡ NESPO = §106aa odst. 4 zákona o DPH: NESPO se stává automaticky ze zákona (bez nutnosti vydání samostatného rozhodnutí správce daně o NESPO), okamžikem zrušení registrace k DPH.

NESPO ➡ registrace k DPH (plátce) ➡ NESPP = § 106a odst. 4 zákona o DPH: NESPP se stává automaticky ze zákona (bez nutnosti vydání samostatného rozhodnutí správce daně o NESPP), okamžikem registrace k DPH (plátce).

Skupina DPH:

S účinností od 1. 7. 2017 je u skupiny DPH úprava institutu nespolehlivosti podle zákona o DPH konkrétnější.

- NESPO/NESPP se stávají členy skupiny DPH ➡ skupina se ze zákona podle ust. § 106a odst. 4 zákona o DPH automaticky stává NESPP - okamžikem přistoupení NESPO/NESPP do skupiny, a to bez nutnosti vydání samostatného rozhodnutí správce daně o NESPP.
- Dojde-li ke zrušení registrace NESPP, který je skupinou, stávají se členové této skupiny NESPP dnem následujícím po dni, kdy tato skupina přestala být plátcem (tedy ode dne, kdy jsou samostatnými plátcí, § 106e zákona o DPH). Dojde-li k zániku členství člena skupiny, která je NESPP, stává se tento člen NESPP dnem následujícím po dni, kdy zaniklo jeho členství ve skupině (§ 106a odst. 5 zákona o DPH; resp. ode dne, kdy se stává samostatným plátcem).

- b) **Rozhodnutím správce daně** (§ 106aa odst. 1 zákona o DPH). Naplnění kritérií pro vznik NESPO bude posuzováno od 1. 7. 2017.

Pozn.: V případě, že daňový subjekt naplní zákonné podmínky pro registraci k DPH k určitému datu (plátcovství), nelze o tomto daňovém subjektu rozhodnout jako o NESPO, neboť ze zákona má již status plátce a tak nespolehlivost podle zákona o DPH u tohoto daňového subjektu lze posuzovat pouze podle kritérií k nespolehlivému plátcí.

2. Vznik NESPO rozhodnutím správce daně (§ 106aa odst. 1 zákona o DPH)

2.1. Závažná porušení povinností vztahujících se ke správě DPH – Osoba povinná k dani

Pro rozhodnutí o NESPO v případě porušení povinností nastalých po 1. 7. 2017 a vztahujících se ke správě DPH u osoby povinné k dani postačí naplnění kteréhokoli bodu z kritérií níže uvedených:

a) **Opakované porušení povinností identifikované osoby:**

- aa) § 6g zákona o DPH a související povinnost dle § 108 odst. 2 zákona o DPH: ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě identifikovaná osoba nepřízná v tuzemsku pořízené zboží z jiného členského státu (dále též „JČS“), které je předmětem daně, v daňovém přiznání k DPH (dále též „DAP DPH“). Pořízení nového dopravního prostředku je předmětem daně vždy bez ohledu na zákonný limit pro pořízení zboží v tuzemsku a rovněž tak zboží, které je předmětem spotřební daně – viz § 2a odst. 3 zákona o DPH.

ab) § 6h zákona o DPH a související povinnost dle § 108 odst. 3 zákona o DPH: ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě identifikovaná osoba nepřizná přijetí poskytnuté služby nebo dodaného zboží s instalací nebo montáží, nebo dodaného zboží soustavami nebo sítěmi od osoby neusazené v tuzemsku v DAP DPH;

ac) § 6i zákona o DPH; **prostřední osoba u třístranného obchodu v rámci Evropské unie:** - související povinností dle § 102 odst. 2 zákona o DPH: ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě identifikovaná osoba nepodá souhrnné hlášení ohledně poskytnutí služby s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 zákona o DPH (s výjimkou poskytnutí služby, které je v JČS osvobozeno od daně), **nebo ohledně dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je identifikovaná osoba prostřední osobou v tomto obchodu.**

Za opakovanost se považuje, pokud jedna z výše uvedených situací **aa), ab), ac)** nastala alespoň 2x nebo došlo k jejich kombinaci, a to v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců (zahrnuje pochybení – marné uplynutí lhůty ze související výzvy - nastalého po 1. 7. 2017; **v případě identifikované osoby jako prostřední osoby v rámci třístranného obchodu – viz bod ac) – pochybení nastalého po 1. 4. 2019).**

- b) Opakované porušení § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH** – Osoba povinná k dani opakovaně uvede daň na dokladu a ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nepřizná daň. Za opakovanost se považuje, že uvedená situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců (marné uplynutí lhůty ze související výzvy po 1. 7. 2017). Možnost opravy daně má osoba, která není plátcem, podle § 43 odst. 5 zákona o DPH.
- c) Vystavení fiktivního dokladu:** jedná se o vystavení daňového dokladu za plnění, které fakticky nenastalo, kdy účelem vystavení takového dokladu bylo zkrácení DPH.
- d) Pravomocné odsouzení:** Osoba povinná k dani (není aktuálně plátce) byla pravomocně odsouzena za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby - na DPH (§ 240 trestního zákoníku), případně za zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění ve vztahu k povinnostem na DPH (§ 254 trestního zákoníku): Zohlední se rozsudky vydané po 1. 7. 2017.
- e) Zajišťovací příkaz:** Osoba povinná k dani (není aktuálně plátce) prováděla činnosti nebo se zapojila jinak do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto byl u osoby povinné k dani vydán zajišťovací příkaz (podle § 103 zákona o DPH, resp. § 167 daňového řádu), který však nebyl ve lhůtě plně uhrazen. Zohlední se zajišťovací příkazy vydané po 1. 7. 2017.
- f) Porušení registrační povinnosti k DPH:**
- Osoba povinná k dani uvede nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně, které osoba ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě neodstraní/neobjasní.;
 - Osoba povinná k dani uvede nepravdivé nebo neúplné informace ohledně skutečného sídla, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně a které tato osoba ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě neodstraní/neobjasní.
- Zohlední se přihlášky k registraci k DPH podané po 1. 7. 2017 a k těmto související výzvy vydané správcem daně.

- g) **Nedoplatek DPH**: Osoba povinná k dani má po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na DPH ve výši minimálně 50.000,- Kč bez příslušenství daně, a to z DPH vyměřené, případně doměřené po 1. 7. 2017 a tento stav v době vydání rozhodnutí o NESPO trvá. Při rozhodování se za nedoplatek považuje neuhrazená částka daně ode dne uplynutí lhůty splatnosti, resp. náhradní lhůty splatnosti uvedené v platebním výměru.
- h) **Kombinace**: Osoba povinná k dani se může stát NESPO na základě rozhodnutí správce daně, pokud naplní alespoň jeden z definovaných bodů informace (2.1. písm. a) až g)). V případě, že subjekt bude splňovat více jednotlivých pochybení definovaných v rámci samostatných bodů informace k NESPO, tak pro naplnění statusu NESPO se k podmínce opakovanosti, u bodů kde je vyžadována, nepřihlíží.

2.2. Závažná porušení povinností vztahujících se ke správě DPH – Osoba nepovinná k dani

Pro rozhodnutí o NESPO v případě porušení povinností nastalých po 1. 7. 2017 a vztahujících se ke správě DPH u osoby nepovinné k dani postačí naplnění kteréhokoli bodu z kritérií níže uvedených:

Fyzická osoba – nepovinná k dani:

- a) **Vystavení fiktivního dokladu**: jedná se o vystavení daňového dokladu za plnění, které fakticky nenastalo, kdy účelem vystavení takového dokladu bylo zkrácení DPH.
- b) **Opakované porušení § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH** – Osoba nepovinná k dani opakovaně uvede daň na dokladu a ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nepřizná daň (osoba, která není plátcem, má možnost provést opravu daně podle § 43 odst. 5 zákona o DPH). Za opakovanost se považuje, že uvedená situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců (marné uplynutí lhůty ze související výzvy po 1. 7. 2017).
- c) **Nedoplatek DPH**: Osoba nepovinná k dani má po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na DPH ve výši minimálně 50.000,- Kč bez příslušenství daně, a to z DPH vyměřené, případně doměřené po 1. 7. 2017 a tento stav v době vydání rozhodnutí o NESPO trvá. Při rozhodování se za nedoplatek považuje neuhrazená částka daně ode dne uplynutí lhůty splatnosti, resp. náhradní lhůty splatnosti uvedené v platebním výměru.
- d) **Zajišťovací příkaz**: Osoba nepovinná k dani prováděla činnosti, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto byl u osoby nepovinné k dani vydán zajišťovací příkaz (podle § 103 zákona o DPH, resp. § 167 daňového řádu), který nebyl ve lhůtě plně uhrazen. Zohlední se zajišťovací příkazy vydané po 1. 7. 2017.
- e) **Opakované porušení režimu nového dopravního prostředku** (dále též „NDP“) podle § 19 odst. 6 zákona o DPH: Osoba nepovinná k dani opakovaně nepodá daňové přiznání k DPH ani na výzvu správce daně a nezaplatí daň. Za opakovanost se považuje jakékoli porušení režimu NDP nastalé alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců, kdy marné uplynutí lhůty ze související výzvy nastane po 1. 7. 2017.
- f) **Zjištěné podvodné jednání při vracení daně**: Porušení § 85 zákona o DPH (vracení daně osobám se zdravotním postižením) – snaha o úmyslné neoprávněné vylákání daně.

Právnícká osoba – nepovinná k dani:

Zejména jde o osoby uvedené v § 5 odst. 4 zákona o DPH a dále svěřenský fond (§ 4b odst. 2 zákona o DPH, pokud nevykonává ekonomickou činnost).

- a) **Vystavení fiktivního dokladu:** jedná se o vystavení daňového dokladu za plnění, které fakticky nenastalo, kdy účelem vystavení takového dokladu bylo zkrácení DPH.
- b) **Opakované porušení § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH:** Osoba nepovinná k dani opakovaně uvede daň na dokladu a ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nepřizná daň (osoba, která není plátcem, má možnost provést opravu daně podle § 43 odst. 5 zákona o DPH). Za opakovanost se považuje, že uvedená situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců (marné uplynutí lhůty ze související výzvy po 1. 7. 2017).
- c) **Nedoplatek DPH:** Osoba nepovinná k dani má po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na DPH ve výši minimálně 50.000,- Kč bez příslušenství daně, a to z DPH vyměřené, případně doměřené po 1. 7. 2017 a tento stav v době vydání rozhodnutí o NESPO trvá. Při rozhodování se za nedoplatek považuje neuhrazená částka daně ode dne uplynutí lhůty splatnosti, resp. náhradní lhůty splatnosti uvedené v platebním výměru.
- d) **Zajišťovací příkaz:** Osoba nepovinná k dani prováděla činnosti, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto byl u osoby nepovinné k dani vydán zajišťovací příkaz (podle § 103 zákona o DPH, resp. § 167 daňového řádu), který však nebyl ve lhůtě plně uhrazen. Zohlední se zajišťovací příkazy vydané po 1. 7. 2017.
- e) **Opakované porušení povinností identifikované osoby dle § 108 odst. 2 zákona o DPH (resp. § 6q zákona o DPH):**
 - **Opakovaně,** ani ve lhůtě stanovené správcem daně **ve výzvě** osoba nepovinná k dani nepřizná v tuzemsku pořízené zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, v DAP DPH. Pořízení nového dopravního prostředku je předmětem daně vždy bez ohledu na zákonný limit pro pořízení zboží v tuzemsku (326.000,- Kč) a rovněž tak zboží, které je předmětem spotřební daně – viz § 2a odst. 3 zákona o DPH.
 - Za opakovanost se považuje, pokud daná situace (nepřiznání pořízení v DAP DPH) nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců (marné uplynutí lhůty ze související výzvy po 1. 7. 2017).

Správce daně obdobně jako tomu je u nespolehlivého plátce vezme v úvahu objektivní okolnosti hodné zvláštního zřetele pro konkrétní případ (tj. např. dosavadní zkušenosti s osobou, aktuální status, okolnosti nastalého porušení povinností apod.). Institut NESPO (rozhodnutí správce daně podle § 106aa odst. 1 zákona o DPH) nebude postihovat osoby, které se dopustily neúmyslného pochybení, nestihly svá pochybení včas napravit, ale jinak plní své povinnosti řádně (platí pro body/kritéria 2.1. i 2.2. této informace).

3. Rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivé osoby

Rozhodnutí o tom, že osoba je nespolehlivou osobou podle zákona o DPH, vydá správce daně na základě posouzení porušení povinností, jakož i dalších okolností vymezených v bodu 2.1. a 2.2. této informace. Skutková východiska a závěry tohoto posouzení uvede správce daně do odůvodnění svého rozhodnutí.

Možnost podat odvolání proti institutu NESPO lze pouze v případě situace, kde je správcem daně vydáváno rozhodnutí o nespolehlivé osobě (§ 106aa odst. 1 a 2 zákona o DPH). Odvolání se podává do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí a má odkladný účinek.

Ve výjimečných případech může správce daně odkladný účinek vyloučit (§ 106aa odst. 3 zákona o DPH). Postup podle dotčeného ustanovení zákona o DPH správce daně využije ve výjimečných případech, kdy se osoba podílí na zvlášť závažném ohrožení veřejného zájmu řádného výběru daně.

Nestanoví-li zákon o DPH jinak, platí pro postup v odvolacím řízení obecná ustanovení § 109 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

V případě, že se osoba stala nespolehlivou osobou ze zákona (§ 106aa odst. 4 zákona o DPH), odvolání podat nelze. Pro možnost zrušení statusu nespolehlivé osoby v tomto případě lze podat pouze žádost (viz bod 4.).

4. Rozhodnutí o změně statusu

Obdobně jako u NESPP má i NESPO možnost požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivou osobou. V zákoně o DPH ve znění od 1. 7. 2017 jsou ustanovení o změně statusu nespolehlivosti upravena dohromady ve společných ustanoveních pro NESPP i NESPO (§ 106ab zákona o DPH).

Žádost o změnu statusu nespolehlivosti podle zákona o DPH se může podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí (§ 106ab odst. 1 zákona o DPH):

- že subjekt je nespolehlivým;
- kterým správce daně zamítl žádost o vydání rozhodnutí, že subjekt není nespolehlivým, nebo
- že je skupina, jejímž byl subjekt (žadatel) členem, nespolehlivým plátcem.

NESPP, který je skupinou, může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není NESPP a žádost může podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne, kdy

- a) se stal NESPP, nebo
- b) nabylo právní moci rozhodnutí, kterým správce daně zamítl žádost o vydání rozhodnutí, že není NESPP, (§ 106ab odst. 2 zákona o DPH).

Pro posouzení dodržení stanovené doby pro podání žádosti se sčítá celý čas, po který byla daná osoba nespolehlivou podle zákona DPH (tj. NESPP + NESPO). Obdobná započitatelnost platí v případě skupiny a člena skupiny. Pokud došlo ke zrušení skupiny (či vystoupení člena skupiny ze skupiny) a její jednotliví členové se stali NESPP, tak se do doby pro zbavení se statusu nespolehlivosti započítává čas, po který byla skupina (člen) označená za NESPP.

Na základě řádně a správně podané žádosti správce daně rozhodne, že NESPP nebo NESPO nejsou nespolehlivými, pokud po dobu 1 roku závažným způsobem neporušují své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty (§ 106ab odst. 3 zákona o DPH), resp. pokud nenaplní žádnou z definovaných skutečností vymezených pro NESPO v bodu 2.1. nebo 2.2. této informace, nebo v případě NESPP podle informace k nespolehlivému plátcí DPH (Informace GFR č.j.: 101/13-121002-506729, v platném znění).

Pokud NESPP nebo NESPO naopak nenaplní výše zmíněnou podmínku uvedenou v ustanovení §106ab odst. 3 zákona o DPH, správce daně žádost zamítne. Osoba pak může podat žádost znovu nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně zamítl původní (předchozí) žádost (§ 106ab odst. 1 písm. b) zákona o DPH).

5. Zveřejnění statusu nespolehlivosti

V souladu s ustanovením § 106ab odst. 4 zákona o DPH správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že daná osoba je nespolehlivou osobou nebo nespolehlivým plátcem.

Aktuální status nespolehlivosti osoby/plátce je zveřejněn prostřednictvím [Registru DPH](#).

6. Ručení za nezaplacenou daň

Institut nespolehlivé osoby (NESPO) **nemá** přímou vazbu na ručení za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 3 zákona o DPH. Ručitelství podle § 109 odst. 3 zákona o DPH může vzniknout pouze mezi dvěma plátcí DPH (osoby registrované k DPH), kdy rozhodující pro případnou aplikaci ručení podle § 109 odst. 3 zákona o DPH je status poskytovatele zdanitelného plnění - **zveřejněný v Registru DPH k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na něj.**

Ing. Jiří Fojtík v. r.
ředitel sekce