

DPH

402/24.04.13 Ručení příjemcem zdanitelného plnění za nezaplacenou daň, vybrané otázky

Předkládá: Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

1. Úvod

Účelem dokumentu je vyjasnit některé aktuální otázky elektronického zveřejňování a ověřování údajů týkající se nespolehlivých plátců DPH a čísel účtů pro realizaci platebního bezhotovostního styku, v souvislosti s novelizovaným zněním zákona 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále také „ZDPH“).

2. Vymezení problému

Dále uváděné otázky se vztahují na způsob a podmínky zveřejnění, ověřování a aktualizaci údajů rozhodných pro případné uplatnění institutu ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 1 písm. c) nebo § 109 odst. 3 ZDPH.

3. Aktuální právní stav

Novelou zákona 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty bylo rozšířeno ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň podle § 109 také na případy, kdy :

- a) v okamžiku jeho uskutečnění je o poskytovateli zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (§ 109 odst. 3 ZDPH)
- b) je zcela nebo zčásti úplata za zdanitelné plnění poskytnuta bezhotovostním převodem na jiný účet poskytovatele platebních služeb, než který je zveřejněn správcem daně (§ 109 odst. 2 písm. c) ZDPH)

V obou výše uvedených případech je stanoveno zveřejnění relevantních údajů „způsobem umožňujícím dálkový přístup“, tedy na webových stránkách Ministerstva financí, konkrétně na http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPH1&poc_dic=2.

Přechodná ustanovení zákona 502/2012 Sb. stanovila v bodě 10. pro zveřejnění údajů dle § 98 písm. d) ZDPH lhůtu prvního dne třetího kalendářního měsíce po nabytí účinnosti novelizovaného znění zákona 235/2004 Sb. Systém zveřejňování údajů umožňující dálkový přístup by tedy měl fungovat od 1. 4. 2013.

Čísla účtů a spolehlivost plátců bude možno ověřovat také prostřednictvím webové služby na adrese http://adisrws.mfcr.cz/adistc/axis2/services/rozhraniCRPDPH.rozhraniCRPDPH_SOAP, a to i hromadně s limitem jedno sto plátců (DIČ).

Zákon 235/2004 Sb. uvádí v § 106a podmínky vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Způsobem umožňujícím dálkový přístup má být podle §106a odst. 6 zveřejněna skutečnost, že plátcem je nespolehlivým plátcem anebo, že jím není. Dále byly podmínky ohledně nespolehlivého plátce popsány v Informaci GFRŘ k aplikaci § 106a zákona 235/2004 Sb. ze dne 4.1.2013 pod č.j. 101/13-121002-506729. Pro

případné uplatnění institutu ručení za nezaplacenou daň je rozhodující stav **ke dni uskutečnění** zdanitelného plnění.

V § 96 definuje ZDPH jako povinný registrační údaj také čísla všech účtů u poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost a dále, že osoba povinná k dani určí, která čísla účtů budou zveřejněna dle § 98 ZDPH způsobem umožňujícím dálkový přístup. V případě poskytnutí úplaty zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný než takto zveřejněný účet pak může být uplatněn institut ručení za nezaplacenou daň dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH.

Podle Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty č.j. 3308/13/7001-21002-012287 ze dne 5.3.2013 je pro posouzení podmínek ručení za nezaplacenou daň rozhodný okamžik uskutečnění bezhotovostní úhrady. Pro účely aplikace tohoto ustanovení se ze tento okamžik považuje den **zadání příkazu k bezhotovostnímu převodu**, na základě kterého k předmětné úhradě došlo.

4. Dílčí závěry

4.1. Prokazování stavu údajů

Jak v případě nespolehlivého plátce, tak i v případě zveřejněných účtů vedených u poskytovatele platebních služeb se jedná o údaje měnící se v čase a nezbytným předpokladem je proto sledování a evidování veškerých změn těchto údajů věrohodným způsobem s možností zachycení prokazatelného „otisku“ údajů pro konkrétní časový okamžik, k němuž si plátce - příjemce zdanitelného plnění byl povinen údaje ověřit.

4.1. Závěr: Správce daně prokazuje existenci skutečností, na základě kterých ručí příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň v případě poskytnutí úplaty na jiný účet, než který byl zveřejněn nebo v případě přijetí zdanitelného plnění od poskytovatele, který je nespolehlivým plátcem.

Prokazování se týká těchto skutečností:

- že u předmětného poskytovatele zdanitelného plnění **byla** v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem
- že účet poskytovatele platebních služeb, na který byla bezhotovostním převodem zcela nebo zčásti poskytnuta úplata za zdanitelné plnění, **nebyl** u předmětného poskytovatele zdanitelného plnění v okamžiku zadání příkazu k bezhotovostnímu převodu uveden mezi těmi, které správce daně zveřejnil způsobem umožňujícím dálkový přístup

4.2. Ověření „nespolehlivého plátce“ k určenému datu

Skutečnost, zda poskytovatel zdanitelného plnění je nespolehlivým plátcem, je nutno posuzovat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (viz § 109 odst. 3 ZDPH stejně jako Informace GFŘ č.j. 101/13-121002-506729).

Ovšem ověřování skutečnosti, zda u poskytovatele zdanitelného plnění byla způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem, bude v praxi často prováděno až po dni uskutečnění zdanitelného plnění (např. na základě údajů uvedených na daňovém dokladu). Je tedy zřejmé, že je nutné provádět toto ověření ke konkrétnímu datu (ke dni zdanitelného plnění).

4.2. Závěr: Ověření stavu, zda je o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem, bude možné ze strany příjemců zdanitelného plnění provádět ke konkrétnímu okamžiku v minulosti s potřebnou mírou přesnosti odpovídající periodicitě zveřejňování údajů o plátcích (dle našich informací 1 x denně).

4.3. Způsob aplikace podmínek ručení za nezaplacenou daň dle § 109 odst. 2 písm. c)

Ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň nastává i v případě poskytnutí bezhotovostní úhrady za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti převodem na jiný účet poskytovatele platebních služeb, než který je zveřejněn správcem daně. Dle ustanovení definovaného v rámci Informace GFŘ k institutu ručení č.j. 3308/13/7001-21002-012287, je rozhodným okamžikem den zadání příkazu k bezhotovostnímu převodu, na základě kterého k předmětné úhradě došlo. Dle sdělení GFŘ č.j. 14 232/13/7001-21002-012287 bude předmětné ustanovení využíváno od 1.10.2013.

4.3.1. Závěr : V případě, kdy v okamžiku podání příkazu k převodu je bezhotovostní úhrada zdanitelného plnění adresována na účet zveřejněný správcem daně **nejsou naplněny** podmínky ručení za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH pokud v mezidobí (do okamžiku odepsání prostředků z účtu) dojde ke změně čísla účtu u poskytovatele zdanitelného plnění. Rozhodný je stav ke dni podání příkazu k úhradě.

4.3.2. Příklad : ***Dne 20.4. je podán trvalý příkaz k úhradě (např. na splátky leasingu nebo nájemné), na jehož základě jsou realizovány každý měsíc bezhotovostní úhrady převodem na účet poskytovatele zdanitelného plnění.***

4.3.2. Závěr : ***Naplnění podmínek ručení za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 2 písm. c) se posuzuje odděleně ke každému termínu platby dle smlouvy / splátkového kalendáře.***

5. Požadovaný závěr

Navrhujeme přijmout uvedené dílčí závěry a po projednání je vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

K bodu 4.1.

Podle § 106a odst. 6) ZDPH platí, že správce daně zveřejní způsobem umožňující dálkový přístup skutečnost, že pláče daně je nespolehlivým plátcem nebo není nespolehlivým plátcem. Zákon takto umožňuje zveřejnit pouze aktuální údaj, nikoli údaj platný v minulosti (tj. že byl nespolehlivým nebo nebyl nespolehlivým plátcem), což je možná dáno relativní citlivostí zmíněného údaje z pohledu posuzování minulosti. I tento stav nicméně umožňuje plátcům včasné zjišťování rozhodných

údajů věrohodným způsobem pro konkrétní rozhodný okamžik, k němuž si plátce – příjemce zdanitelného plnění měl údaje ověřit.

k závěru 4.1

S uvedeným závěrem lze souhlasit v tomto úhlu nazírání popisované problematiky: Správce daně smí vyzvat příjemce zdanitelného plnění coby ručitele podle ust. § 109 odst. 2 písm. c) resp. § 109 odst. 3 ZDPH pouze tehdy, pokud z údajů, které má k dispozici jasně vyplývá, že jsou splněny dotčené podmínky, tj. že účet, na který byla provedena úhrada, nebyl v rozhodném okamžiku zveřejněn způsobem, který umožňuje dálkový přístup nebo že v době uskutečnění zdanitelného plnění byla v registru zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem. Správce daně je oprávněn vyzvat příjemce zdanitelného plnění k prokázání toho, že resp. jak bylo jemu poskytnuté zdanitelné plnění uhrazeno a na jaký účet.

k závěru 4.2

Ověření stavu, zda je o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem, je ze strany příjemců zdanitelného plnění možné provádět aktuálně ke konkrétnímu okamžiku rozhodnému z hlediska případného rizika vzniku ručení.

Dodat lze, že plátce by v zásadě již v okamžiku uzavírání obchodní transakce měl v rámci vyjednávání obchodních podmínek testovat spolehlivost svého dodavatele. Nicméně rozhodujícím datem pro aplikaci případného ručení je datum uskutečnění zdanitelného plnění. Finanční správa nemůže nařizovat plátcům, kdy má provádět předmětné ověřování spolehlivosti jeho obchodního partnera, to je plně v dispozici a na zvážení plátce. Pokud provede test spolehlivosti až na základě vystaveného daňového dokladu, musí si uvědomit možná rizika, která mohou být s takovým postupem spojena a případně zvolit zvláštní způsob zajištění daně podle § 109a ZDPH.

k závěru 4.3.1

Souhlas s dílčím závěrem, s upřesněním, že se samozřejmě musí jednat k podání příkazu, na základě kterého skutečněk předmětné úhradě došlo.

k závěru 4.3.2

Souhlas.