

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 24.4.2013

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 24.4.2013

- seznam -

Daň z příjmů

399/24.04.13 Náklady spojené se získáním investiční dotace 2

Předkládají: Ing. Otakar Machala,
Ing. Jiří Nesrovnal

Správa daní

401/24.04.13 Vymezení rozsahu daňové kontroly ve výzvě dle § 87/3 daňového
řádu 5

Předkládají: Ing. Tomáš Hajdušek,
JUDr. Jaroslav Kobík

DPH

402/24.04.13 Ručení příjemcem zdanitelného plnění za nezaplacenou daň, vybrané
otázky9

Předkládá: MVDr. Milan Vodička

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

- seznam -

Daň z příjmů

396/27.03.13 Nepeněžní příjem pronajímatele u technického zhodnocení
nájemce

Předkládá: Ing. Jana Rybáková

398.04.13/ Aplikace osvobození dividend přijatých (resp. vyplacených) českými
rezidenty se zahraniční právní formou

Předkládá: Ing. Boris Gnoth,
JUDr. Josef Žaloudek

400/24.04.13 Oprava účetní chyby a změna účetní metody od 1. ledna 2013

Předkládá: Ing. Eva Zemanová

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

399/24.04.13 Náklady spojené se získáním investiční dotace

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

1. Úvod - popis problematiky

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení názorů na problematiku účetního zachycení nákladů spojených se získáním investiční dotace (to je dotace poskytnuté na pořízení nového hmotného majetku, případně na technické zhodnocení majetku dle § 33 ZDP). Ve většině případů jde o externí náklady od specializovaných společností, které se zaměřují na tuto oblast a za svoje služby fakturují odměnu za získání dotace. V některých případech je nárok na odměnu i za situace, kdy dotace není získána. Otázkou je, jaký charakter mají tyto náklady z hlediska účetního i z hlediska daňového.

2. Právní úprava v účetních předpisech

Uvedené náklady nejsou výslovně zmíněny ani v příkladném výčtu nákladů, které jsou součástí ocenění investice (§ 47 odst. 1 VPPÚ) ani v příkladném výčtu nákladů, které součástí ocenění nové investice nejsou (§ 47 odst. 2 VPPÚ). Proto je dle našeho názoru nutné danou otázku řešit na základě obecných účetních principů a zásad, a to v souladu s ekonomickou podstatou uvedených nákladů.

3. Rozbor problému

Domníváme se, že popisované náklady mají charakter nákladů, které se vztahují k vlastní dotaci (k jejímu získání) a nikoliv k pořizovanému majetku. Nejedná se tedy o vedlejší pořizovací náklad související s pořízením majetku dle § 25 odst. 5 písm. a) ZoÚ. Nejedná se ale ani o náklad související se zajištěním financování investice. Poskytnutí dotace je vázáno na předem zajištěné financování. Na základě toho by z podstaty věci měl být takovýto náklad zaúčtován do výsledku hospodaření.

Na druhé straně je nutné zohlednit, že názory na tuto otázku nejsou jednotné. Objevují se názory, které vycházejí z toho, že by tento typ nákladů měl být v některých případech aktivován do vstupní ceny (viz. odpověď Ing. Jeřábka ve spolupráci s Ing. Kelblovou na dotaz č.9 na str. 56 FDÚB IV/2011, odpověď Ing. Jeřábka na dotaz č.1 na str. 76, FDÚB IV/2012).

Jelikož, jak již bylo uvedeno výše, v současné době ZoÚ ani VPPÚ tento typ nákladů výslovně neřeší, neměl by dle našeho názoru být pozastavován ani postup, kdy budou tyto náklady aktivovány do vstupní ceny majetku, který je pořizován z dotace. Takové alternativní řešení nepřímo podporuje i bod 7.1. písm. d) Českého účetního standartu pro některé vybrané účetní jednotky č. 710 Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, z kterého vyplývá, že vybrané účetní jednotky si mohou ve vnitřním předpise zvolit zda budou uvedené náklady kapitalizovat (zahrnovat do vstupní ceny) nebo je ponechají v nákladech. Na základě toho se domníváme, že by toto alternativní řešení nemělo být minimálně do okamžiku, než bude tento typ nákladů výslovně upraven ve vyhlášce, pozastavováno.

Aby se do budoucna předešlo určité nejistotě v této otázce, tak zároveň doporučujeme, aby daný typ nákladů byl výslovně doplněn do § 47 odst. 2 VPPÚ jako náklady, které nezvyšují vstupní ceny majetku.

Z pohledu daní z příjmů by zvolené účetní řešení mělo být plně daňově relevantní. To znamená, že pokud se účetní jednotka rozhodne, že uvedené náklady budou zvyšovat vstupní cenu investice, bude takto zvýšená vstupní cena plně daňově relevantní v souladu s § 29 ZDP a § 33 ZDP.

Pokud budou uvedené náklady účtovány do účetních nákladů, budou tyto účetní náklady rovněž plně daňově relevantní. To platí i v případě, kdy bude účetní jednotka povinna na základě smluvního ujednání předmětné náklady hradit za situace, kdy dotace nebude získána. Jde o období nákladů typu zmařené investice, které jsou obecně považovány za plně daňově relevantní - viz *Rozhodnutí rozšířeného senátu NSS 2 Afs 180/2006-64 ze dne 21.10.2009 (Sbírka rozhodnutí NSS 2/2010, str. 130, č. 1984/2010 Sb. NSS), NSS 7 Afs 76/2011-80 ze dne 28.6.2012, 2 Afs 46/2012-43 ze dne 12.12.2012, případně odpověď Ing. Dvořáčkové na dotaz č. 2 na str. 69-70, FDÚB IV/2012.*

4. Návrh řešení

4.1. Na základě výše uvedeného platí, že náklady na získání investiční dotace (dotace na pořízení hmotného majetku nebo na technické zhodnocení stávajícího majetku) budou:

4.1.1. Účtovány do účetních nákladů.

4.1.2. Nebude pozastavován ani postup, kdy se účetní jednotka rozhodla, že tyto náklady budou součástí ocenění pořizované investice (nový hmotný majetek nebo technické zhodnocení stávajícího majetku).

4.2. Zvolené účetní řešení bude plně daňově relevantní, tzn.:

4.2.1. V případě zvýšení vstupní ceny bude o tuto částku zvýšena také vstupní cena daňová.

4.2.2. V případě účtování do účetních nákladů bude tento účetní náklad plně daňově relevantní, a to i v případě, kdy dotace nebude získána, přesto však účetní jednotce na základě smluvního ujednání vznikne povinnost tyto náklady uhradit.

4.3. Aby se do budoucna předešlo určité nejistotě v této otázce, doporučujeme, aby daný typ nákladů byl výslovně doplněn do § 47 odst. 2 VPPÚ jako náklady, které nezvyšují vstupní ceny majetku.

5. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěry 4.1. a 4.2.

K závěru 4.3 uvádíme, že navrhovaná změna VPPÚ je nutné iniciovat u příslušného odboru MF.

Správa daní

401/24.04.13 Vymezení rozsahu daňové kontroly ve výzvě dle § 87/3 daňového řádu

**Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osvědčení 1381
JUDr. Jaroslav Kobík, daňový poradce, č. osvědčení 2373**

Příspěvek se zabývá obsahem výzvy dle § 87 odst. 3 daňového řádu (dale jen d.ř.) ve vztahu k rozsahu daňové kontroly.

1. Úvod

Daňový řád předpokládá součinnost správce daně a daňového subjektu při zahajování a provádění daňové kontroly. Je normováno, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Je zřejmé, že taková situace může nastat tehdy, pokud daňový subjekt neklade zahájení daňové kontroly překážky, např. ve formě vyhýbání se komunikace se správcem daně.

Pro případ, že daňový subjekt neumožní správci daně daňovou kontrolu zahájit, má správce daně k dispozici nástroj pro vynucené zahájení daňové kontroly. Tím nástrojem je výzva k zahájení daňové kontroly dle ust. §87 odst. 3 d.ř.

1. Vymezení problému

Ve výzvě k zahájení daňové kontroly správce daně dle zákona stanoví

- a) místo zahájení daňové kontroly,
- b) předmět daňové kontroly,
- c) lhůtu, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly.

Zákon neukládá správci daně explicitně povinnost vymežit ve výzvě kromě předmětu daňové kontroly rovněž i její rozsah.

Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení¹.

Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení².

Rozsah daňové kontroly musí být definován nejpozději v okamžiku zahájení daňové kontroly, jak je uvedeno shora. Rozsah daňové kontroly má význam z hlediska posuzování případných opakovaných daňových kontrol³. Skutečnosti, které již byly

¹ § 85 odst. 1 d.ř.

² § 85 odst. 3 d.ř.

³ § 85 odst. 5 d.ř.

kontrolovány, podléhají režimu opakované daňové kontroly a je možno je prověřovat za podmínek stanovených v § 85 odst. 5d.ř.

Byť je výzva vydávána v situaci, kdy daňový subjekt neplní svoji povinnost součinnosti vůči správci daně, *což může mít někdy objektivní důvody*, tak se domníváme, že není důvod, proč by se měl daňový subjekt připravovat na kontrolu ve větším rozsahu, než ve kterém bude daňová kontrola *skutečně* probíhat. Považujeme i v tomto případě za vhodné, aby výzva obsahovala i rozsah daňové kontroly. Takový postup je rovněž v souladu se zásadou součinnosti, přiměřenosti a hospodárnosti.

Naopak, absence uvedení rozsahu daňové kontroly ve výzvě významně omezuje daňovému subjektu prostor k tomu, aby mohl splnit svou povinnost sdělit termín, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly, jestliže neví, co hodlá správce daně prověřovat a co vše má pro kontrolu připravit⁴.

Závěr:

Ve výzvě k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 3 d.ř. správce daně uvede rovněž i rozsah daňové kontroly.

2. Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedené závěr a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Nejprve pokládáme za vhodné si vyjasnit, co považujeme za předmět a co za rozsah daňové kontroly. Následující text se vztahuje pouze k případu posuzování daně ke zdaňovacímu období (situací posuzování daně ve vztahu k jednotlivé skutečnosti, která je uvedena v citaci § 134 odst. 2 daňového řádu, se není třeba dle našeho názoru detailně zabývat, neboť se jedná o marginální případy).

Podle § 134 odst. 1 DŘ „*se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí*“. Ve smyslu § 134 odst. 2 DŘ „*se pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení posuzuje daň buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti*“. Z toho dle našeho názoru vyplývá, že daňové řízení se vztahuje vždy k dani, přičemž je vždy potřeba ještě vymezit předmět daňového řízení, který se vztahuje ke zdaňovacímu období v rámci té které daně.

⁴ Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 474

Podle § 85 odst. 1 DŘ jsou „předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení“.

Podle § 85 odst. 3 DŘ „správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení.“

Z daných ustanovení v návaznosti na § 134 DŘ dle našeho názoru vyplývá, že předmět daňové kontroly je nutné vztáhnout k jedné dani za jedno zdaňovací období.

Rozsah daňové kontroly je nutno chápat jako ty skutečnosti, které budou v rámci daného předmětu (tj. dané daně za dané zdaňovací období) kontrolovány – buď bude kontrolován celý rozsah nebo si může správce daně určit, že bude kontrolovat např. jen skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu případu nebo skutečnosti vztahující se k jednomu obchodnímu partnerovi daňového subjektu nebo jen výdaje (nikoli příjmy) nebo jen odpisy hmotného majetku apod.

V tomto duchu bylo finančním úřadům (resp. tehdy finančním ředitelstvím) zasláno stanovisko v roce 2011.

Jak je již v dotazu uvedeno, ze zákona výslovně vyplývá „pouze“ to, aby správce daně ve výzvě podle § 87 odst. 2 a 3 DŘ stanovil předmět daňové kontroly (tedy daň za zdaňovací období, které hodlá kontrolovat). Kromě předmětu daňové kontroly však považujeme za vhodné daňovému subjektu též sdělit rozsah daňové kontroly, a to především v případech, kdy nebude daňová kontrola prováděna tzv. „auditním způsobem“.

Rozsah daňové kontroly považujeme za žádoucí daňovému subjektu sdělit z důvodu ekonomie řízení a minimalizace zatěžování daňového subjektu – aby nemusel připravovat „celé účetnictví“, když správce daně bude kontrolovat jen jeho část. Vycházíme též z toho, že cílem daňové kontroly jakožto součásti správy daní je správné zjištění a stanovení daní (viz § 1 odst. 2 DŘ), nikoli „přistihnout“ daňový subjekt v jeho nepřipravenosti či chybách. I ve fázi zaslání výzvy dle § 87 odst. 2 a 3 DŘ je totiž správce daně povinen postupovat dle zásady spolupráce (i v situaci, kdy daňový subjekt „zatím“ spolupracovat nechce, neboť neumožnil zahájit daňovou kontrolu).

Na druhou stranu je nutné si uvědomit, že zavazující⁵ pro správce daně je až vymezení rozsahu daňové kontroly v protokolu, kterým tzv. bude daňová kontrola zahájena, tedy ve kterém bude vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a na který bude navazovat faktické provádění daňové kontroly. Může se totiž stát, že do výzvy správce daně vymezí rozsah např. ve smyslu, že bude kontrolovat doklady vztahující se k obchodnímu partnerovi XY, avšak v mezidobí (od sepsání výzvy dle § 87 odst. 2 a 3 do zahájení daňové kontroly) může v rámci přípravy na daňovou kontrolu zjistit, že potřebuje prověřit ještě doklady vztahující se k obchodnímu partnerovi UV. Pokud bychom trvali na tom, že se správce daně musí striktně držet

⁵ Z pohledu dalšího případného upřesnění rozsahu daňové kontroly dle § 85 odst. 3 DŘ, resp. z pohledu opakované daňové kontroly

rozsahu, který si určil ve výzvě, pak by se celý proces zahajování daňové kontroly stal složitějším, pomalejším (vzhledem k zásadě rychlosti řízení) a více by zatěžoval daňový subjekt – správce daně by v takovém případě zahájil daňovou kontrolu v rozsahu „kontrola dokladů vztahujících se k obchodnímu partnerovi XY“ a následně (v ten samý den do jiného protokolu?) by dle § 85 odst. 3 DŘ upřesnil rozsah daňové kontroly ještě o „kontrolu dokladů vztahujících se k obchodnímu partnerovi UV“.

Pozn.: De facto se může stát, že správce daně „nedodrží“ ani předmět daňové kontroly. Např. Do výzvy určí, že chce zahájit daňovou kontrolu u daně z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a 2012, a ve chvíli, kdy bude daňová kontrola skutečně zahajována, bude zahájena též daňová kontrola u daně z přidané hodnoty. Tento postup dle našeho názoru též není protizákonný, neboť správce daně nemusí oznamovat daňovému subjektu zahájení daňové kontroly předem. Samozřejmě správce daně nemůže v této chvíli očekávat, že bude mít připravené ke kontrole i všechny doklady k této dani z přidané hodnoty a zřejmě bude požadovat doklady prostřednictvím tzv. výzvy k předložení dokladů. Tuto situaci však považujeme za spíše výjimečnou.

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 GFR 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.