



Vážení klienti,

přestože léto a začátek podzimu nepřinesly žádné legislativní změny, neznamená to, že by se v daňové oblasti nic nedělo. Níže Vám zasíláme přehled novinek, které mohou mít dopad na Vaše podnikání a také na výši Vaší daňové povinnosti. Rádi s Vámi probereme jejich vliv právě na Vaši společnost.

Tým KempHoogstad

Obsah

Aspekty ručení za nezaplacenou daň v oblasti DPH

Finanční správa vyvíjí vysokou snahu a tlak na zvyšování daňového inkasa pomocí využívání existujících nástrojů k výběru daňových nedoplatků, a to jak těch vzniklých, tak i těch potenciálních.

Z judikatury

DPH a základ daně z nabytí nemovitých věcí

Od roku 2014 je v praxi většinou aplikován postup, že v případech, kdy je základem daně z nabytí nemovitých věcí cena sjednaná, je tím rozuměna cena sjednaná včetně DPH.

Přiřazení přepravy při dodávkách v rámci EU a osvobození od DPH

Soudní dvůr v nedávném případě C-386/16 Toridas opět podrobně popsal pravidla pro uplatnění osvobození od DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží.

Aspekty ručení za nezaplacenou daň v oblasti DPH

Je zjevné, že finanční správa vyvíjí vysokou snahu a tlak na zvyšování daňového inkasa pomocí využívání existujících nástrojů k výběru daňových nedoplatků, a to jak těch vzniklých, tak i těch potenciálních, přičemž součástí těchto snah je i využívání nástrojů k zabránění daňových úniků včetně rozšiřování možnosti využití institutu ručení.

Kromě toho, že se v praxi v poslední době setkáváme s výrazně zvýšenou četností výzev k úhradě daňových nedoplatků v poměrně krátké lhůtě po splatnosti příslušné daně a s hrozbami potenciální exekuce, je v poslední době hojně diskutovanou otázkou i využívání tzv. zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkaz slouží správci daně k zajištění výběru daně, která ještě není splatná či ještě není ani vyměřena, avšak existuje důvodné riziko, že daňový subjekt nebude schopen či ochoten daň zaplatit a výběr daně tak může být spojen se značnými obtížemi. Se zajišťovacím příkazem se daňový subjekt může setkat např. v průběhu daňové kontroly, kdy správce daně bude předpokládat doměření daně, ale i v situacích, kdy daňový subjekt vůbec nemusí tuto hrozbu očekávat, a to v případě, kdy přijal zdanitelné plnění podléhající DPH a dostal se do situace, kdy ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění.

Problematika ručení za nezaplacenou DPH je tak jistě jednou z oblastí, na kterou by daňové subjekty neměly zapomínat, protože s sebou může nést v praxi řadu rizik. Proto níže shrnujeme situace a okolnosti, kdy k ručení za nezaplacenou DPH může dojít.

První skupinu případů, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou DPH, tvoří situace, které je v praxi daňový poplatník víceméně schopen identifikovat a určitým způsobem kontrolovat:

- (i) úplata za plnění byla bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny
- (ii) úplata byla poskytnuta na zahraniční bankovní účet
(Existuje však již rozsudek, který vznik ručení z tohoto důvodu označil za rozpor s právem Evropské unie)
- (iii) úplata byla poskytnuta na jiný účet, než který má dodavatel uveden ve veřejném registru plátců DPH, a celková výše úplaty překročila částku 540 000 Kč
- (iv) úplata byla zčásti či zcela poskytnuta ve virtuální měně
- (v) poskytovatelem plnění je tzv. nespolehlivý plátce dle veřejného registru
- (vi) předmětem plnění bylo dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot, který není evidován v příslušném registru distributorů pohonných hmot.

Druhou skupinu případů, kdy příjemce plnění ručí za nezaplacenou DPH, tvoří případy, které jsou založené na předpokladu, že v okamžiku uskutečnění plnění nebo poskytnutí příslušné úplaty příjemce plnění věděl nebo vědět mohl a mohl:

- (i) že, daň nebude zaplacená, nebo



- (ii) že, dodavatel plnění se úmyslně dostane nebo dostal do situace, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- (iii) že dojde ke zkrácení daně nebo k vylákání daňové výhody.

Tato druhá skupina situací, za nichž může dojít ke vzniku ručení, představuje pro daňové subjekty poměrně rizikovou situaci, neboť prokazování toho, že daňový subjekt „věděl nebo vědět měl a mohl“ resp. že „nevěděl a vědět nemohl“, může být v praxi často velmi problematické a může tak vzniknout prostor pro finanční správu pro možné vymáhání daně na daňovém subjektu - příjemci plnění - z titulu jeho zákonného ručení. Proto v praxi v zásadě nestačí pouze nastavit automatickou kontrolu toho, zda platba za plnění nejde na zahraniční či v registru neevidovaný účet nebo na nespolehlivého plátce; ale je vhodné stanovit určitá další pravidla pro prověření spolehlivosti dodavatelů s ohledem na výše uvedená rizika.

V této souvislosti lze jako částečný návod využít i informaci finanční správy zveřejněnou v červenci letošního roku v souvislosti s identifikovanými daňovými podvody v oblasti poskytování pracovní síly (odkaz [zde](#)). Tato informace mimo jiné uvádí výčet určitých skutečností, jež dle finanční správy mohou za určitých okolností naznačovat „rizikovitost“ dodavatele:

- (i) Obchodní partner vznikl v nedávné době, nemá žádnou relevantní obchodní historii ani žádné reference či zkušenosti a je ve svém oboru zcela neznámý. Nemá funkční webové stránky či jsou funkční pouze částečně, popřípadě webové stránky neinformují o předmětných ekonomických aktivitách. Dostupné informace o finanční situaci obchodního partnera, které je možno zjistit z veřejných zdrojů, poukazují na to, že daný subjekt může být v postavení, kdy je ohrožena platba DPH.
- (ii) Obchodní partner je veden a řízen osobami s žádnými či minimálními znalostmi a zkušenostmi v daném oboru nebo osobami majícími zázemí v zahraničí (zpravidla v evropských zemích s nižší úrovní ceny práce jako např. na Ukrajině, v Bulharsku, Rumunsku atd.), případně je řízen osobami jinými než statutárními zástupci či osobami zmocněnými k jednání či vedení.
- (iii) U obchodního partnera dochází k častým změnám údajů zapisovaných do obchodního rejstříku včetně změny statutárního orgánu, kontrolních orgánů a společníků (např. jediným společníkem a statutárním orgánem je zahraniční fyzická osoba).
- (iv) Předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku neodpovídá skutečným aktivitám obchodního partnera nebo je vymezen velmi obecně a široce; obchodní partner nemá potřebnou licenci či oprávnění pro daný obor činnosti.
- (v) Adresa sídla obchodního partnera je na tzv. office house (v komplexu kancelářských budov), není patrné, zda sídlo je reálné (popř. jde o tzv. virtuální sídlo či o sídlo v rodinném či bytovém domě). Obchody jsou uzavírány mimo sídlo obchodního partnera např. ve veřejných prostorách.

- (vi) Obchodní partner je delší období obtížně k zastižení např. pouze na zahraničních telefonních číslech (přestože má sídlo v tuzemsku), popřípadě komunikace je celkově problematická.
- (vii) Obchodní partner nevyžaduje dostatečné smluvní zajištění – obsah smlouvy je vágní a odlišný od smluv běžných v daném sektoru, neobsahuje standardní ustanovení.
- (viii) Obchodní partner nabízí plnění za významně nižší cenu než tržní, případně nabízí jiné nestandardně výhodné obchodní podmínky. Platební podmínky jsou neobvyklé jako např. platby do zahraničí či na neregistrovaný účet, na účet jiné osoby, popř. hotovostní platby.

Finanční správa samozřejmě připouští, že posouzení skutečností vedoucích ke vzniku situace zakládající ručení dle zákona o DPH závisí vždy na konkrétních okolnostech daného obchodu a uvádí, že výčet uvedených nestandardních situací je pouze příkladný.

S ohledem na výše uvedené doporučujeme, zejména při obchodech, které nemají nahodilý a z hlediska hodnoty nevýznamný charakter, prověřit obchodního partnera a vést dokumentaci o takovéto prověrce, která může být v případě dokazování toho, co daňový subjekt „věděl či vědět měl a mohl“, vůči správci daně, velmi potřebná. Je třeba mít na vědomí, že prověření „spolehlivosti“ obchodních partnerů by nemělo být otázkou pouze při zahájení spolupráce s novým subjektem, ale mělo by mít i určitou kontinuitu, protože ke snížení „spolehlivosti“ obchodního partnera může dojít i v průběhu času (např. v důsledku změny předmětu činnosti či změny statutárního orgánu).

Závěrem upozorňujeme, že v případě, kdy daňový subjekt posoudí připravovanou transakci jako určitým způsobem rizikovou, existuje ještě zákonná možnost uhradit příslušnou DPH za poskytovatele plnění přímo správci daně a tím potenciální riziko z titulu ručení eliminovat. Kromě toho, že využití tohoto nástroje, tj. zaplacení DPH příjemcem plnění za poskytovatele přímo na účet příslušného správce daně vyžaduje určitý stanovený postup, je v takovém případě samozřejmě potřeba tento postup s poskytovatelem plnění i smluvně upravit.

Z judikatury

Rádi bychom Vás upozornili na dva zajímavé rozsudky z nedávné doby – rozsudek NSS týkající se zahrnutí DPH do základu daně pro účely daně z nabytí a rozsudek ESD týkající se osvobození od DPH u řetězových dodávek v rámci EU.

DPH a základ daně z nabytí nemovitých věcí

Od roku 2014 je v praxi většinou aplikován postup, že v případech, kdy je základem daně z nabytí nemovitých věcí cena sjednaná, je tím rozuměna cena sjednaná včetně DPH. Tento postup je založen zejména na oficiálním výkladu finanční správy, který se opírá o znění důvodové zprávy k zákonnému opatření upravujícímu daň z nabytí nemovitých věcí od roku 2014. Důvodová zpráva totiž uvádí, že cenou sjednanou se rozumí celková cena včetně DPH.

Nejvyšší správní soud se nyní zabýval případem, kdy poplatník daně z nabytí nemovitých věcí, který byl jako prodávající povinen podat přiznání k této dani, stanovil základ daně ve výši ceny sjednané bez DPH, přičemž finanční úřad tento postup neakceptoval a daň vyměřil z ceny sjednané včetně DPH. Postup finančního úřadu, který následně potvrdil i krajský soud se opíral zejména o výše zmíněné znění důvodové zprávy. Nejvyšší správní soud se však ve svém rozhodnutí přiklonil k názoru a argumentům poplatníka a rozhodl, že DPH v daném případě nemá být součástí základu daně pro účely daně z nabytí nemovitých věcí.

Nejvyšší správní soud své rozhodnutí odůvodnil mimo jiné tím, že úprava základu daně v zákonném opatření je sice formulačně mírně odlišná od původní legislativní úpravy v zákoně o dani z převodu nemovitostí, avšak věcně nepředstavuje v zásadě změnu oproti dřívějšímu vymezení základu daně před rokem 2014, kdy bylo jinými rozsudky potvrzeno, že základem daně je cena bez DPH. Pouhé konstatování záměru zákonodárce v rámci důvodové zprávy k zákonnému opatření bez dalšího vysvětlení, že sjednanou cenou se rozumí celková cena včetně DPH, nelze považovat za výslovné zakotvení této změny do příslušných předpisů.

Dalším argumentem Nejvyššího správního soudu je i rozpor s principem daňové neutrality, kdy nelze akceptovat, aby pouze z důvodu, kdy je poplatník plátcem DPH, byl zatížen vyšší daní z nabytí nemovitých věcí, než jiné srovnatelné subjekty, které by plátcí DPH nebyly.

Finanční správa zveřejnila informaci, že bude akceptovat toto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, avšak jen v případech, které v zásadě odpovídají případu řešenému soudem, tj. pouze u převodů v období mezi 1. lednem 2014 a 31. říjnem 2016, kdy poplatníkem daně z nabytí byl prodávající. Subjekty, kterých se to týká, avšak řízení o vyměření daně bylo již ukončeno, mohou podat dodatečné daňové přiznání. V ostatních případech, tj. u převodů uskutečněných po 31. říjnu 2016 či u převodů, kdy poplatníkem daně z nabytí byl kupující, budou dopady rozsudku teprve analyzovány a finanční správa tak možnost stanovení základu daně ve výši ceny sjednané bez DPH zatím automaticky nepřipouští.

Přiřazení přepravy při dodávkách v rámci EU a osvobození od DPH

Soudní dvůr v nedávném případě C-386/16 Toridas opět podrobně popsal pravidla pro uplatnění osvobození od DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží. Potvrdil, že v rámci obchodu mezi třemi subjekty, kdy zboží je jedním z nich převezeno z jednoho členského státu EU do jiného členského státu EU, je nutné přiřadit uskutečněnou přepravu jen jedinému z obou dodání. Tento fakt má klíčové dopady na možnou aplikaci osvobození od DPH při dodání zboží prvním (případně druhým) subjektem v obchodním řetězci, eventuálně na možné využití tzv. zjednodušeného postupu pro třístranné obchody aplikovatelného ve státě, kam bylo zboží přepraveno. Potvrzuje se, že například při dvou postupných prodejkách za podmínek Incoterms EXW nelze první dodávku osvobodit.

Obchodníci, kteří prodávají zboží v mezinárodním měřítku, by měli dbát na pravidla pro správné přiřazení přepravy v řetězové dodávce zboží. Kromě již zmíněných podmínek Incoterms je samozřejmě nutné vycházet z jakýchkoli jiných smluvních ujednání o tom, kde konkrétně dochází k převodu rizik a práv souvisejících s možností se zbožím fakticky nakládat. Především při dodání zboží v paritě Incoterms EXW/FCA by měl každý obchodník, pokud má zájem svou dodávku osvobodit, získat alespoň rámcové informace od svého odběratele o tom, kde on tato rizika a práva převádí



dále na svého zákazníka. Nutno mít na paměti, že pokud by tomu bylo stále v témže státě, nebylo by možné prvou dodávku osvobodit.

Bohdana Pražská
Hana Otáhalíková
Filip Dostál

bohdana.prazska@kemphoogstad.cz
hana.otahalikova@kemphoogstad.cz
filip.dostal@kemphoogstad.cz

Upozornění: Informace obsažené v tomto článku mají obecný charakter a neposkytují detailní analýzu uvedených informací. Uživatelé by před konáním nebo zdržením se konání na základě informací obsažených v tomto článku měli zvážit využití příslušných profesionálních služeb. Nebudou akceptovány jakékoli nároky na odškodnění za kroky podniknuté ve vztahu k tomuto článku.

Pokud si již nepřejete dostávat KempHoogstad daňové novinky, mrzí nás to, ale respektujeme vaše rozhodnutí. Odhlášení provedete e-mailem: prague@kemphoogstad.cz.



Tax Directors
Handbook
2015

