

DPH 2019

výklad s příklady

výklad všech paragrafů zákona se zvýrazněním všech novel včetně novely od 1. 4. 2019

základ daně, obvyklá cena, oprava základu daně

daňová povinnost a uskutečnění zdanitelného plnění

elektronické daňové přiznání a jeho povinné přílohy

rozšíření povinnosti přiznat daň při pořízení zboží podle § 16

rozšíření možností osvobodit vývoz zboží podle § 66

trvalý režim (dodání zlata, stavební a montážní práce, zboží v příloze č. 5)

dočasný režim (zboží a služby v příloze č. 6, související nařízení vlády)

přechodná ustanovení zákonů – přechodná období



Svatopluk Galočík, Oto Paikert

DPH 2019

výklad s příklady

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude trestně stíháno.

Edice Účetnictví a daně

JUDr. Svatopluk Galočík, Ing. Oto Paikert

DPH 2019

výklad s příklady

JUDr. Svatopluk Galočík připravil výklad

§ 1–2b, 6c, 6g–6l, 7–10i, 12, 13 odst. 1–3 a odst. 6–8, 16–20, 23–25, 33, 33a, 38–41, 63–71g, 80–87, 93–94a, 97a, 102, 103, 108, 108a, 110, 110a–110ze

Ing. Oto Paikert připravil výklad

§ 3–6b, 6d, 6e, 6f, 13 odst. 4, 5 a 8, 14, 15–15b, 20a, 21–22, 26–32a, 34–37a, 42–62, 72–79d, 89–92i, 95–97, 98–101k, 104–107a, 109–109a a k přílohám zákona

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7

tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400

www.grada.cz

jako svou 7231. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Sazba Jan Šístek

Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová

Počet stran 464

Patnácté vydání, Praha 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019

Výtiskla tiskárna PBTisk s.r.o., Příbram

© GRADA Publishing, a.s., 2019

ISBN 978-80-271-2823-5 (ePub)

ISBN 978-80-271-2822-8 (pdf)

ISBN 978-80-271-2244-8 (print)

Obsah

Úvodem	6
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty	8

Část první

ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ	8
Hlava I – Obecná ustanovení	8
Hlava II – Uplatňování daně	26
Díl 1	26
Díl 2	44
Díl 3	82
Díl 4	110
Díl 5	122
Díl 6	150
Díl 7	184
Díl 8	195
Díl 9	238
Díl 10	262
Díl 11	290
Díl 12	316
Hlava III – Zvláštní režimy	317
Hlava IV – Režim přenesení daňové povinnosti	330
Díl 1	330
Díl 2	335
Díl 3	343
Díl 4	354
Hlava V – Správa daně v tuzemsku	355
Díl 1	355
Díl 2	409

Část druhá

PŘECHODNÁ, ZRUŠOVACÍ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ	426
Příloha č. 1 k zákonu č. 235/2004 Sb.	443
Příloha č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb.	444
Příloha č. 2a k zákonu č. 235/2004 Sb.	447
Příloha č. 3 k zákonu č. 235/2004 Sb.	447
Příloha č. 3a k zákonu č. 235/2004 Sb.	449
Příloha č. 4 k zákonu č. 235/2004 Sb.	455
Příloha č. 5 k zákonu č. 235/2004 Sb.	456
Příloha č. 6 k zákonu č. 235/2004 Sb.	457

Úvodem

Patnáct let uplynulo od momentu, kdy vstoupila Česká republika do Evropské unie, a my jsme pro vás připravili již 15. vydání této publikace. Stejně jako v předchozích publikacích reagujeme na nová ustanovení v jednotlivých novelách zákona o DPH, které nabyly účinnosti v průběhu roku 2018 a nebyly obsahem předchozí publikace a jedné poměrně zásadní z dubna 2019 vydané v rámci daňového balíčku. Ještě jedna novela DPH v rámci zákona o EET leží v Poslanecké sněmovně, ale nelze čekat na její osud, protože poměrně důležité změny v uplatňování DPH mají účinnost vesměs od 1. dubna 2019.

Návaznost na předchozí znění zákona je většinou, ale ne vždy, omezena lhůtou uplatnitelné prekluze. Některé dokumenty jsou velmi aktuální, i když jsou starší, a někdy se zákon pokorně vrací ke staršímu znění, protože nové znění narazilo na judikáty SDEU.

Oblast DPH je zcela zásadním nástrojem veřejných financí po celém světě, a proto je i v rámci Evropské unie výrazně harmonizována a celá řada ustanovení nachází svůj předobraz v unijní legislativě, která je pro členské státy Evropské unie *závazná*. V současné době je základním předpisem pro oblast DPH směrnice Rady 2006/112/ES, která platí od 1. ledna 2007 a byla zapracována plně do novely účinné k 1. lednu 2009, ale plátcům daně se rozhodně vyplatí znát účinek komunitárního práva. Nejen rozhodná ustanovení směrnice 2006/112/ES, ale také směrnice 2008/8/ES, 2008/9/ES, 2008/117/ES, 2009/47/ES a 2010/45/EU o pravidlech fakturace, která zcela zásadně změnila pohled na daňové doklady, a to zejména z pohledu zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu, neporušenosti jeho obsahu, jeho čitelnosti a uchování, případně konverzí. Transpozice nových směrnic EU k 1. 1. 2015, které mění směrnici o DPH, zejména směrnice Rady č. 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů (viz příloha 6) a směrnice Rady č. 2013/42/EU ze dne 22. července 2013, o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH, přinesly do zákona poměrně hodně úprav, směrnice Rady 2016/856 k sazbám daně, směrnice Rady 2016/1065 pokud jde o zacházení s poukazy a neposlední řadě nařízení Rady, která mají přímý účinek 282/2011 jako prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/EU, resp. 1042/2013 jako prováděcí **nařízení k místu poskytnutí služby související s nemovitostí**.

Připomínáme, že je proto naprosto nezbytné vykládat pojmy použité v zákoně eurokonformně, aby nedošlo v důsledku v zákoně používané terminologie k rozporu s unijním právem. SDEU ustáleně judikuje, že pro výklad pojmů v harmonizované oblasti nelze použít soukromé právo jednotlivých členských států, a že některé pojmy, resp. jejich význam je tedy možné použít jen za předpokladu, že odpovídá obsahu tohoto pojmu plynoucího z práva EU, tzv. eurokonformnímu výkladu. Letošní novela je toho zářným příkladem.

Věnujte pozornost novým definicím – dotace k ceně, která se stává součástí úplaty – skutečného plnění – opět novému výkladu leasingu – věcnému břemeni, které je součástí nájmu – obratu ve vztahu k dlouhodobému majetku – poukazům, zejména víceúčelovým.

Dochází ke změně DUZP při přeúčtování – služeb hrazených státem, např. advokátům. Pozor na pojem vynaložení úsilí na doručení DD i na změny v náležitostech daňových dokladů, zakrouhlování (na to je čas do října 2019), obvyklou cenu pro účely DPH, kurzy pro zálohy a mnoho dalšího.

Zcela jinak je definována oblast opravných daňových dokladů a dalších povinností ve vztahu k dlužníkům a pohledávkám za nimi.

Nenápadně došlo k zařazení tepla do 2. snížené sazby, i když tento návrh leží zatím v PS.

Rozhlasové a televizní vysílání se vrací do původní úpravy platné před 1. 7. 2017.

Že se nárok na odpočet netýká zdaleka všech přijatých plnění je poměrně zažité, ale povinná úprava nároku na odpočet tentokrát i u spotřebovaného krátkodobého majetku při „skončení“ podnikání je poměrně složitý výpočet a stejně tak u oprav nemovitostí, které budou prodány. Novela tomu věnuje celý paragraf. Jistě bude vyhovovat rozšíření právní fikce u přenesení daňové povinnosti

Od ledna 2021 budou muset osoby identifikované podávat vše elektronicky.

Dobrou zprávou je nová úprava pro vyměření pokut finanční správou, kde je povinnost pouze šestiměsíční, nikoli tříletá, ale obecná lhůta tří let v zákoně zůstává. Na polovinu se zkracuje, v některých případech, lhůta pro dobrovolné zrušení registrace.

Smyslem této publikace je seznámení široké veřejnost se změnami v právní úpravě, ale také si klade za cíl poskytovat určitým způsobem vodítko pro bezchybné naplňování právních předpisů při uplatňování DPH v praxi, a tím eliminovat vědomé či nevědomé protiprávní jednání plátců daně, resp. osob identifikovaných.

V publikaci je možné nalézt úplné znění zákona o DPH, které je v současné době platné pro rok 2019 s vyznačením právních úprav v jednotlivých ustanoveních, ke kterým došlo v roce v roce 2018 s účinností v roce 2019 a případným podtrhnutím důležitých komentářů ke každému ustanovení, včetně odlišení výkladu, který reaguje na změny. Pro lepší orientaci a pochopení je značná část takto publikovaných úprav a komentářů doplněna o názorné příklady z praxe a také oficiálními informacemi vydávanými GFŘ. Příklady dokreslují právní úpravu i komentář, takže usnadňují pochopení problému.

Autoři této publikace pracovali dlouhá léta na ministerstvu financí v odboru nepřímých daní a přesto, že dnes již oba pracují v soukromé sféře, využili znalostí z legislativní praxe daně z přidané hodnoty, protože se od roku 1993, kdy byla daň z přidané hodnoty v tuzemsku legislativně zavedena, podíleli na legislativních úpravách. Oba autoři jsou široké odborné veřejnosti známi také svou soustavnou a dlouholetou přednáškovou činností pro odbornou veřejnost i pro finanční a celní úřady.

Věříme, že vydávaná aktualizovaná publikace skloubila jak obsahem, tak formou všechny aspekty, které ve svém výsledku budou sloužit plátcům daně a všem, kteří se s daní z přidané hodnoty v obchodním životě nebo při studiu setkávají.

autoři

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

ve znění zákona č. 635/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 124/2005 Sb., zákona č. 215/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 230/2006 Sb., zákona č. 319/2006 Sb., zákona č. 172/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 270/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 302/2008 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 489/2009 Sb., zákona č. 120/2010 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 47/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 457/2011 Sb., zákona č. 18/2012 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákona č. 333/2012 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 502/2012 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 196/2014 Sb., zákona č. 262/2014 Sb., zákona č. 360/2014 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 113/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 33/2017 Sb., nálezu Ústavního soudu č. 40/2017 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 371/2017 Sb., **zákona č. 283/2018 Sb., zákona č. 6/2019 Sb. a zákona č. 80/2019 Sb.***

*Ustanovení zákona účinná od 1. 1. 2020 a 1. 1. 2021 nejsou do textu z důvodů přehlednosti zpracována.

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ

HLAVA I OBECNÁ USTANOVENÍ

§ 1

Předmět úpravy

Tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropské unie¹⁾ a upravuje daň z přidané hodnoty.

Komentář k § 1

V § 1 je upraveno, že předmět právní úpravy je rozšířen o zapracování příslušných předpisů Evropské Unie, zejména Směrnice 2006/112/ES, která je účinná od 1. ledna 2007 a nahradila původní tzv. Šestou směrnici, podle které byl konstruován zákon o DPH ke dni vstupu České republiky do EU.

§ 2

Předmět daně

(1) Předmětem daně je

- a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, **která jedná jako taková,** s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, **která jedná jako taková,** s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení
 - 1. zboží z jiného členského státu za úplatu **s místem plnění** v tuzemsku osobou povinnou k dani, **která jedná jako taková,** nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 - 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

(2) Zdanitelné plnění je plnění, které

- a) je předmětem daně a
- b) není osvobozené od daně.

Komentář k § 2

V § 2 je vymezen předmět daně, což znamená, že zákon upravuje, co podléhá dani v tuzemsku.

V odstavci 1 jsou vyjmenována plnění, která jsou předmětem daně, a také podmínky, za kterých se vyjmenovaná plnění stávají předmětem daně. První podmínkou této právní úpravy je, že je uskutečňuje osoba, která je osobou povinnou k dani, to znamená, že uskutečňuje ekonomickou činnost, resp. podniká. Další podmínkou je, že tato plnění jsou uskutečňována za úplatu a poslední podmínkou je, že místem plnění je tuzemsko.

Jednotlivá plnění, jako předmět daně, jsou pak uvedena v písm. a), b) a c).

Při splnění výše uvedených podmínek je v odst. 1 je pod písm. a) uvedeno dodání zboží, pod písm. b) je uvedeno poskytnutí služby a pod písmenem c) bod 1. pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu do tuzemska. Pod písm. c) bod. 2. je předmětem daně v tuzemsku pořízení nového dopravního prostředku do tuzemska, i když je pořizován osobou nepovinnou k dani. Pod písm. d) je pak předmětem daně dovoz zboží do tuzemska.

V písm. a) a b) je vypuštěna podmínka ekonomické činnosti a je nahrazena jednáním osoby jako takové. Jedná se o upřesnění, že předmětná činnost může být vykonávána jak subjektem, který je osobou povinnou k dani a také osobou nepovinnou (např. živnostník). Takže předmětem daně bude takové plnění vždy, jestliže je uskutečňováno osobou povinnou k dani.

Totéž platí o písm. c), kde je navíc doplněno, že se jedná o plnění s místem v tuzemsku.

V odstavci 2 je pod písm. a) konstatováno, že předmětem daně v tuzemsku je zdanitelné plnění a pod písm. b) je rozlišeno, že za takové plnění se nepovažuje plnění osvobozené od daně.

§ 2a**Výněti z předmětu daně**

- (1) *Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže dodání tohoto zboží*
 - a) *by v tuzemsku bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10, nebo*
 - b) *je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím*
 1. *zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi,*
 2. *přechodného režimu pro použité dopravní prostředky, nebo*
 3. *zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou.*
- (2) *Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, pokud*
 - a) *celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč a*
 - b) *pořízení zboží je uskutečněno*
 1. *osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,*
 2. *osvobozenou osobou, která není plátcem,*
 3. *osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,*
 4. *osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo*
 5. *právníckou osobou nepovinnou k dani.*
- (3) *Do celkové hodnoty pořízeného zboží podle odstavce 2 písm. a) se nezahrnuje hodnota pořízeného*
 - a) *nového dopravního prostředku,*
 - b) *zboží, které je předmětem spotřební daně,*
 - c) *zboží uvedeného v odstavci 1.*
- (4) *Odstavce 1 a 2 se nevztahují na pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně, a pořízení nového dopravního prostředku.*

Komentář k § 2a

Toto ustanovení je vloženým a na rozdíl od § 2 vyjmenovává plnění, která jsou vyňata z předmětu daně.

V odst. 1 není předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže by pod písm. a) bylo v tuzemsku osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1–10. Jedná se tedy o vyjmenovaná plnění v § 68, která jsou podle tohoto ustanovení osvobozena v tuzemsku od daně s nárokem na odpočet daně. Jsou tak zachovány stejné podmínky při pořízení z jiného členského státu a při zdanitelném plnění.

Pod písm. b) jsou uvedena plnění, která nejsou předmětem daně v tuzemsku, jestliže při dodání zboží z jiného členského státu je dodavatelem použit režim:

1. zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, starožitnostmi apod., který je upraven v § 90 a nestanoví pořizovateli v tuzemsku povinnost přiznat daň z tohoto pořízení,
2. přechodný režim pro použité dopravní prostředky,
3. zvláštní režim pro prodej veřejnou dražbou.

Příklad

Firma A, plátce daně, dodává potraviny na palubu letadla, které provozuje přepravu osob a zboží mezi členskými státy a třetími zeměmi. Takové dodání zboží je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 68 odst. 4 ZDPH. Jestliže tuzemská osoba B, plátce daně, provozuje tuto leteckou přepravu a pořizuje potraviny z jiného členského státu, které jsou použity na palubě letadla, jímž je přeprava uskutečňována, dojde při pořízení zboží k naplnění podmínek stanovených v § 2a odst. 1 a pořízení potravin nebude pro plátce B předmětem daně v tuzemsku.

Příklad

Autobazar, plátce daně, pořizuje ojetý osobní automobil od autobazaru v Německu, který je registrován k dani v Německu. Autobazar v Německu dodává ojetinu ve zvláštním režimu, takže neosvobozuje na výstupu při dodání celou cenu ojetiny, ale pouze cenu pořizovací a „německou“ daň uplatní u své přírážky. Autobazar v tuzemsku pořídí ojetinu ve zvláštním režimu, který započal dodavatel, a pořízení ojetiny není pro pořizovatele v tuzemsku předmětem daně, takže daň při pořízení nepřiznává.

V odst. 2 jsou vyjmenována další plnění pořízeným zbožím z jiného členského státu, která nejsou předmětem daně, jestliže celková hodnota pořízeného zboží nepřekročila v příslušném a bezprostředně předchozím kalendářním roce částku 326 000 Kč, kdy pořízení zboží bylo uskutečněno:

1. osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
2. osvobozenou osobou, kterou se rozumí osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě, která není registrovanou k dani v jiném členském státě a není plátcem,
3. osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
4. osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělece,
5. právnickou osobou nepovinnou k dani.

V odst. 3 je stanoveno, že do celkové částky 326 000 Kč se nezapočítává

- a) hodnota nového dopravního prostředku,
- b) zboží, které je předmětem spotřební daně,
- c) zboží, které je uvedeno v odst. 1.

V odst. 4 je stanoveno, že naopak předmětem daně je pořízené zboží z jiného členského státu, pokud je pořízeno zbožím, které je předmětem spotřební daně nebo je pořízen nový dopravní prostředek. U tohoto druhu zboží vždy vzniká pořizovateli povinnost přiznat daň.

§ 2b

Volba předmětu daně

Osoba, která uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu, které není předmětem daně podle § 2a odst. 2, se může rozhodnout, že toto pořízení je předmětem daně. Na pořízení zboží z jiného členského státu uskutečněné touto osobou do konce kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém se takto rozhodla, se nevztahuje § 2a odst. 2.

Komentář k § 2b

Toto ustanovení umožňuje volbu pro pořizovatele, který se může rozhodnout, že pořízení zboží, které není předmětem daně podle § 2a odst. 2, bude dobrovolně považovat za předmět daně.

Jedná se tedy nikoliv o plátce daně, který má vždy povinnost přiznat daň při pořízení zboží, ale o soby, které nejsou plátcí daně, ale jsou osobami povinnými k dani a jsou vyjmenovány v § 2a odst. 2.

Jestliže se pořizovatel dobrovolně rozhodne, že pořízení zboží bude považovat za plnění, které je předmětem daně, musí také plnění považovat za předmět daně celý kalendářní rok, který následuje po roce, ve kterém se pořizovatel dobrovolně rozhodl. Po tuto dobu se na takového pořizovatele nevztahuje ustanovení § 2a odst. 2.

Příklad

Tuzemská osoba povinná k dani, která je neplátcem daně, pořídí v únoru 2017 ze Slovenska fotokopírku v hodnotě 35.000 Kč. Pořizovatel se dobrovolně rozhodne, že je takové pořízení zboží pro něj předmětem daně. Toto rozhodnutí znamená, že se musí registrovat k dani podle § 6k jako identifikovaná osoba a vzniká ji povinnost přiznat daň. Zřejmě bude pro pořizovatele výhodnější, aby se registroval k dani před dodáním kopírky za Slovenska, protože může sdělit přidělené DIČ dodavateli na Slovensko, který při dodání uplatní systém reverse charge a přeneše povinnost přiznat daň do tuzemska na pořizovatele. Předmětem daně se tak pro pořizovatele stane i další případné pořízení zboží z jiného členského státu až do konce roku 2018, pokud součet pořízeného zboží nepřekročí limit 326.000 Kč, kdy by se pořizovatel stal osobou identifikovanou povinně podle § 6g.

§ 3

Územní působnost

- (1) Pro účely daně z přidané hodnoty se rozumí
 - a) tuzemskem území České republiky,
 - b) členským státem území členského státu Evropské unie s výjimkou jeho území, na které se nevztahuje Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské unie,
 - c) jiným členským státem členský stát s výjimkou tuzemska,
 - d) třetí zemi území mimo území Evropské unie,
 - e) územím Evropské unie souhrn území členských států.
- (2) Pro účely daně z přidané hodnoty se za území členského státu Evropské unie nepovažuje
 - a) hora Athos,
 - b) Kanárské ostrovy,
 - c) francouzská území uvedená v čl. 349 Smlouvy o fungování Evropské unie,
 - d) Alandy,
 - e) Normanské ostrovy,
 - f) ostrov Helgoland,
 - g) území Büsingen,
 - h) Ceuta,

- i) Melilla,
- j) Livigno,
- k) Campione d' Italia,
- l) italské vody jezera Lugano.

(3) Území Monackého knížectví se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za území Francouzské republiky a území ostrova Man se považuje za území Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku, území Akrotiri a Dhekelie se považují za území Kypru.

Komentář k § 3

Pojem „tuzemsko“ je definován tak, že zahrnuje území České republiky.

Pojem jiný členský stát byl zaveden k odlišení státu, který je členským státem Evropské unie, ale který není Českou republikou, což odpovídá i dosavadnímu chápání pojmu jiný členský stát. Použití sousloví „jiný členský stát“ tak v textu zákona bude vždy vylučovat Českou republiku. V případě použití vazby „členský stát odlišný od členského státu“ se z podstaty věci může jednat i o Českou republiku, neboť je to v duchu pojmu definovaného v § 3 odst. 1. písm. b) jakýkoli členský stát Evropské unie.

Z důvodu právní jistoty se v souladu s čl. 5 bodem 2) směrnice o DPH upřesňuje, že území, na která se nevztahují SEU a SFEU, nejsou pro účely daně z přidané hodnoty považována za území členského státu. Územní působnost Smluv je obsažena v článku 52 SEU a člancích 349 a 355 SFEU (tj. bývalý článek 299 Smlouvy o založení Evropského společenství, na který je odkazováno v čl. 5 směrnice o DPH). Na toto ustanovení dále navazuje § 3 odst. 2, který obsahuje další území, která se nepovažují za území členského státu.

V odstavci 2 je uveden výčet území, které se nepovažují za území členského státu Evropské unie a v návaznosti na to tedy ani za území Evropské unie. Tato území se tedy pro účely daně z přidané hodnoty považují za třetí zemi.

V písmenu c) došlo ke změně v návaznosti na směrnici 2013/61/EU, kterou se mění směrnice o DPH a směrnice 2008/118/ES, pokud jde o francouzské nejvzdálenější regiony, zejména Mayotte. Na základě tohoto ustanovení se za třetí zemi považují také francouzské regiony, které jsou uvedeny v čl. 349 Smlouvy o fungování Evropské unie.

V odstavci 3 jsou vymezena území, která jsou považována za daňové území EU, tj. chápou se jako území některého členského státu a dodání zboží z těchto území není považováno za dovoz zboží, ale za pořízení zboží z jiného členského státu a dodání zboží z tuzemska do těchto území je považováno za dodání zboží do jiného členského státu. Vedle území Monackého knížectví a ostrova Man, byla mezi tato území v souladu s recastem Šesté směrnice doplněna území Akrotiri a Dhekelie jako součást území Kypru.

§ 4

Vymezení základních pojmů

(1) Pro účely tohoto zákona se rozumí:

a) úplatou

1. částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním,

2. dotace k ceně, kterou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku,

b) jednotkovou cenou cena za jednotku množství zboží nebo cena za službu,

c) daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění,

d) nadměrným odpočtem daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně,

e) správcem daně příslušný finanční úřad; ve věci povolení k prodeji za ceny bez daně a při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad s výjimkou případů, kdy povinnost přiznat daň při dovozu zboží vzniká plátcí podle § 23 odst. 2 až 4,

f) osobou registrovanou k dani osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy,

g) zahraniční osobou osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu,

h) u fyzické osoby

1. bydlištěm adresa vedená v základním registru obyvatel nebo v jiné obdobné evidenci, anebo adresa, kterou fyzická osoba uvedla správci daně, pokud neexistuje důkaz, že tato adresa neodpovídá skutečnosti,

2. místem, kde se obvykle zdržuje, místo, kde fyzická osoba obvykle žije z důvodu osobních nebo profesních vazeb; má-li tato osoba profesní vazby v jiné zemi, než ve které má své osobní vazby, je místo, kde se fyzická osoba obvykle zdržuje, určeno osobními vazbami,

3. místem pobytu bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje,

i) sídlem u osoby povinné k dani adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu,

j) provozovnou organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje,

k) zbožím, které je předmětem spotřební daně, zbožím, které je předmětem některé ze spotřebních daní, předmětem daně z pevných paliv nebo předmětem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů s výjimkou plynu dodávaného prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropské unie anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené,

l) osobou neusazenou v tuzemsku osoba povinná k dani, která

1. nemá sídlo v tuzemsku,

2. uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a

3. v tuzemsku nemá provozovnu nebo v tuzemsku má provozovnu, která se tohoto plnění neúčastní,

m) osvobozenou osobou osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě, která je v tomto státě osobou s obdobným postavením jako v tuzemsku osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,

n) uskutečněným plněním dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

(2) Zbožím se pro účely tohoto zákona rozumí

a) hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů,

b) právo stavby,

c) živé zvíře,

d) lidské tělo a část lidského těla,

e) plyn, elektřina, teplo a chlad.

(3) Za zboží se dále považují

a) bankovky a mince české měny při jejich dodání výrobcem České národní bance, nebo při jejich pořízení z jiného členského státu, nebo jejich dovoz Českou národní bankou,

b) bankovky, státopvky a mince české nebo cizí měny prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich nominální hodnota nebo přepočtení jejich nominální hodnoty na českou měnu podle směnného kurzu vyhlášeného Českou národní bankou,

c) cenné papíry při jejich dodání výrobcem emitentovi v tuzemsku, nebo při jejich pořízení z jiného členského státu nebo jejich dovozu a vývozu jako výrobku.

(4) Pro účely tohoto zákona se dále rozumí

a) dopravním prostředkem vozidlo, jiný prostředek nebo zařízení, které jsou určeny k přepravě osob nebo zboží z jednoho místa na jiné a které jsou obvykle konstruované pro použití k přepravě a mohou k ní být skutečně použity; za dopravní prostředek se nepovažuje vozidlo, které je trvale znehybněno, ani kontejner,

b) novým dopravním prostředkem

1. motorové pozemní vozidlo s obsahem válců větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW, pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000 km,

2. loď delší než 7,5 m, pokud byla dodána do 3 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 100 hodin, s výjimkou námořních lodí užívaných k obchodní, průmyslové, rybářské nebo záchranné činnosti, nebo
 3. letadlo o maximální vzletové hmotnosti větší než 1 550 kg, pokud bylo dodáno do 3 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má nalétáno méně než 40 hodin, s výjimkou letadel využívaných leteckými společnostmi pro mezinárodní leteckou přepravu.
- c) obchodním majetkem majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností,
- d) dlouhodobým majetkem obchodní majetek, který je
1. hmotným majetkem podle zákona upravujícího daně z příjmů^{7c)},
 2. odpisovaný nehmotným majetkem podle zákona upravujícího daně z příjmů^{7c)}; hmotný majetek přenechaný k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno **a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé**, že vlastnické právo k užívanému hmotnému majetku bude **za obvyklých okolností** převedeno na jeho uživatele, se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za dlouhodobý majetek uživatele
 3. pozemkem, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví^{7d)}; pozemek přenechaný k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému pozemku bude převedeno na jeho uživatele, se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za dlouhodobý majetek uživatele nebo
 4. technickým zhodnocením podle zákona upravujícího daně z příjmů,
- e) dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení⁷³⁾ se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností,
- f) osobním automobilem dopravní prostředek, který má v technickém osvědčení⁷⁾ nebo technickém průkazu zapsanou kategorii M1 nebo M1G; pokud zápis kategorie chybí, vymezuje se tato kategorie zvláštním právním předpisem^{4a)},
- g) nájmem také podnájem, pacht a podpacht; **nájmem se rozumí také zřízení, trvání nebo zánik věcného břemene zřízeného k nemovité věci, pokud jsou naplněny znaky nájmu.**
- h) přepravou zboží také přeprava peněz a cenných papírů.
- i) dodáním zboží s instalací nebo montáží dodání zboží spojené s instalací nebo montáží osobou povinnou k dani, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou,
- j) dodáním zboží soustavami nebo sítěmi dodání
1. plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropské unie anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené,
 2. elektřiny, tepla nebo chladu sítěmi.
- (5) Pro přepočet cizí měny na českou měnu se použije kurz platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, a to
- a) kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, nebo
 - b) poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou; přepočet mezi měnami jinými než euro se provede za použití směnného kurzu každé z těchto měn vůči euru.

Komentář k § 4

V § 4 jsou definovány základní pojmy, se kterými se dále v zákonu pracuje.

V odstavci 1 jsou definovány základní pojmy pro uplatnění daně.

Pojem úplata zahrnuje nejen zaplacení penězi nebo prostředky nahrazujícími peníze, ale i zaplacení v nepeněžitě formě, tedy i zbožím, službou, protiplněním apod. Peněžní prostředek, který je nutné vykládat ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů. Může však být poskytnuta i v nepeněžním plnění. O úplatu však půjde pouze tehdy, byla-li poskytnuta v souvislosti s předmětem daně.

Pozor! Zbožím jsou i nemovitosti, a proto se vypouští z definice jednotkové ceny měrná jednotka, protože ne každá jednotka zboží je měrná (viz právě nemovité věci) a samozřejmě se o nich nemusí mluvit samostatně, a proto z definice vypadávají.

Novela s účinností od 1. dubna 2019 uvádí právní stav do souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie ve věci nahlížení na problematiku úplaty. Stávající definice

dotace k ceně tomuto vývoji v některých případech již méně přesně odpovídá. Definice dotace k ceně zahrnuje veškeré příspěvky a dotace ze zdrojů z veřejných prostředků (tj. může jít například o prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizích států, z grantů Evropské unie či z jiných obdobných programů), které jsou přímo vázány na poskytnutá plnění, a vylučuje tak z úplaty ty dotace, kde uvedená vazba neexistuje. Mezi dotací k ceně a předmětným plněním musí existovat přímá vazba a zároveň tato dotace k ceně musí mít přímý vliv na cenu pro zákazníka. Dotace k ceně může zcela nebo z části pokrýt cenu, případně náklady, pokud je jimi ovlivněna cena konkrétního poskytnutého plnění (vyplývá rovněž z judikatury Soudního dvora Evropské unie – C-184/00 *Office des produits wallons*). Není rozhodné, zda předmětná dotace k ceně je právně nazývána dotací, příspěvkem, platbou apod., ale důležité je, zda daná úhrada z veřejného rozpočtu naplňuje příslušné znaky požadované na dotaci k ceně, resp. na úplatu. Pokud dodání zboží nebo poskytování služeb uskutečňované na základě příjmů z veřejného rozpočtu (bez ohledu na formu) není činěno za úplatu, pak takové dodání zboží nebo poskytnutí služby není předmětem daně z přidané hodnoty.

Termín „daňová povinnost“ se ruší tam, kde se má jednat pouze o daň. Je nutno rozlišovat pojmy „daň“ a „daňová povinnost“ tak, jak je chápe daňový řád. Zatímco daňovou povinností jsou všechna práva a povinnosti subjektu vztahující se k dani, dani se naopak rozumí peněžité plnění (viz § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu) a také soulad se zněním § 108.

V odst. 1 písm. g) je definice osoby registrované k dani v jiném členském státě, která se nově vztahuje nejen na osoby z jiných členských států, ale i na osoby, kterým bylo přiděleno daňové identifikační číslo v tuzemsku – tedy na plátce a identifikované osoby. Věcně se smysl zákona nemění, neboť v příslušných ustanoveních, kde je tento pojem použit, zůstává upřesnění, že jde o osobu registrovanou k dani v jiném členském státě. Vyjasňuje to však např. ustanovení § 17, ve kterém se hovoří o osobách registrovaných k dani v různých členských státech, přičemž je tím myšleno i tuzemsko. Nově je tento pojem použit také v § 88, kde zjednodušil formulaci.

V písm. h) z důvodů právní jistoty je definován pojem „místo pobytu“ fyzické osoby, a to zejména s přihlédnutím ke změnám v pravidlech pro stanovení místa plnění ve směrnici o DPH a navazujícím prováděcím nařízení č. 282/2011 s účinností od 1. 1. 2015.

Z důvodu vzájemné provázanosti pojmů zákona o DPH a pojmů přímo použitelného prováděcího nařízení č. 282/2011 se v případě fyzické osoby zavádí dílčí definice pojmu „bydliště“ a pojmu „místo, kde se obvykle zdržuje“.

Specifické vymezení těchto pojmů pro účely DPH je nezbytné, protože český právní řád, konkrétně § 80 odst. 1 občanského zákoníku, vymezuje pojem „bydliště“ odlišně. Zatímco definice pojmu „bydliště“ občanského zákoníku vychází z faktického stavu („Člověk má bydliště v místě, kde se zdržuje s úmyslem žít tam s výhradou změny okolností trvale;“), právní předpisy EU v oblasti daně z přidané hodnoty vymezují pojem „bydliště“ ve smyslu úředně vedeného stavu jako adresu vedenou v evidenci obyvatelstva či u správce daně. Dále právní předpisy EU v oblasti daně z přidané hodnoty zavádí a používají v souvislosti s fyzickou osobou pojem „místo, kde se obvykle zdržuje“, který je definován jako místo, kde fyzická osoba obvykle žije, a který tudíž vychází z faktického stavu. Přesná provázanost pojmů zákona o DPH a pojmů přímo použitelného prováděcího nařízení č. 282/2011 je významná zejména pro účely pravidel pro stanovení místa plnění při poskytnutí určitých služeb osobě nepovinné k dani, kde se stanoví, že místo příjemce služby se určí podle tohoto přímo použitelného prováděcího nařízení.

Z důvodu lepší čitelnosti a srozumitelnosti se i nadále v zákoně o DPH v některých ustanoveních používá zkrácený pojem „místo pobytu“ jako ekvivalent výrazu „bydliště a/nebo místo, kde se obvykle zdržuje“, který u pravidel vztahujících se k fyzické osobě uvádí směrnice a prováděcí nařízení. Na rozdíl od předchozí úpravy se z definice tohoto pojmu obecně pro

účely celého zákona o DPH odstraňuje hierarchie jednotlivých kritérií (vyjádření „nemá-li“), protože čl. 12 ani čl. 13 prováděcího nařízení, které definují tyto pojmy obecně pro účely směrnice, takovou hierarchii nestanoví.

V písm. i) je zavedena definice sídla, která se vztahuje na všechny osoby povinné k dani (na rozdíl od dosavadního zákona, který sídlo spojoval pouze s právnickou osobou a u fyzické osoby povinné k dani se namísto sídla používalo místo podnikání). Nově je pro určení sídla u osoby povinné k dani rozhodujícím faktorem místo jejího vedení. V případě fyzické osoby povinné k dani může nastat situace, kdy nelze místo vedení dle této definice určit. V takovém případě se za sídlo u této osoby považuje místo jejího pobytu.

Definice místa podnikání se v souvislosti se zavedením této definice stává nadbytečnou a zrušuje se v duchu článku 10 nařízení, který definuje sídlo ekonomické činnosti osoby povinné k dani pro pravidlo určení místa plnění u služeb. Z důvodu jednoznačnosti a právní jistoty byla tato definice použita pro celý zákon o DPH, aby nedocházelo k situacím, kdy by jediná osoba povinná k dani měla různá sídla pro účely různých ustanovení zákona.

Sídlo osoby nepovinné k dani není definováno.

V písm. j) je vymezen pojem „provozovna“, ale bez věcné změny, avšak s vazbou na § 9 odst. 1 (místo plnění u služeb).

Prováděcí nařízení v podstatě rozlišuje 2 typy provozoven, a to pro různé účely – provozovnu poskytovatele plnění a provozovnu příjemce plnění. Provozovnu poskytovatele plnění prováděcí nařízení vymezuje v čl. 11 odst. 2 a čl. 53 pro účely určitých pravidel pro stanovení místa plnění u služeb a pro účely určení osoby povinné přiznat daň u přeshraničních plnění. Provozovnu příjemce plnění prováděcí nařízení definuje v čl. 11 odst. 1 pro účely základního pravidla pro stanovení místa plnění u služeb poskytnutých provozovně osoby povinné k dani.

Z důvodů zjednodušení se zvolila definice provozovny poskytovatele plnění a pro provozovnu příjemce služby se zavedla úprava v § 9 odst. 1, a to jen pro účely stanovení místa plnění v případě služeb poskytnutých provozovně osoby povinné k dani.

Definice provozovny vychází z pojmu „organizační složka osoby povinné k dani“. Tento pojem byl zvolen navzdory tomu, že bude možná mylně považován za organizační složku závodu. Mezi tyto dva pojmy však nelze klást rovnítko.

Pro definici provozovny pro účely zákona o dani z přidané hodnoty je použito pojmu organizační složka osoby povinné k dani právě proto, že provozovna pro účely zákona o dani z přidané hodnoty je širším pojmem než provozovna zakotvená v obchodním zákoníku. Provozovnou podle zákona o dani z přidané hodnoty jsou tak veškeré organizační složky, tj. ty, které se do rejstříků zapisují (např. odštěpný závod), ale také ty, které se nezapisují.

Obdobně jako doposud musí organizační složka osoby povinné k dani splňovat určité podmínky, aby mohla být pro účely zákona o DPH považována za provozovnu – musí se vyznačovat dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských (personálních) a technických zdrojů.

Provozovna se nedefinuje v obecné vazbě na uskutečňování ekonomické činnosti, ale ve vazbě na uskutečňování plnění (dodání zboží nebo poskytnutí služby).

Definice dotace k ceně uvedená dosud definovaná v 4 odst. 1 písm. k) je vypuštěna z důvodu podřazení pojmu „dotace k ceně“ pod pojem „úplata“.

V písm. k) je definováno zboží, které je předmětem spotřební daně. Jedná se o implementaci ustanovení směrnice 2009/162/EU. Za zboží, které je předmětem spotřební daně, se pro účely zákona o DPH považuje i zboží podléhající dani z plynu a dani z pevných paliv, s výjimkou plynu dodávaného prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropské unie anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené.

Pojem „osoba neusazená v tuzemsku“ zahrnuje právnickou nebo fyzickou osobu povinnou k dani, která nemá sídlo v tuzemsku. Skutečnost, že taková osoba má v tuzemsku provozovnu, se pro posouzení této osoby za osobou neusazenou zkoumá ve vazbě na příslušné poskytnuté zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku. Jestliže se provozovna, kterou tato osoba má v tuzemsku, daného plnění neúčastní, považuje se za osobu neusazenou k dani v tuzemsku.

V dosavadním znění zákona se obdobné vymezení používalo v § 108 ve vztahu k určení osob povinných přiznat daň z některých přeshraničních plnění.

Novela 2013 v písm. m) zavedla nový pojem „osvobozená osoba“. Jedná se o osoby povinné k dani, které podléhají v jiném členském státě zvláštnímu režimu osvobození pro malé podniky (Česká republika toto osvobození neuplatňuje). Definice se vztahuje pouze na režim osvobození od daně, obdobný jako v § 6 dosavadního zákona o DPH, nikoliv na režim odstupňované úlevy, který je obecně ve Směrnici připuštěn.

Novela 2019 sjednotila terminologii a vzájemné provázání pojmů a v písm. n) zavedla obecný pojem „uskutečněné plnění“. Uskutečněná plnění zahrnují dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněná osobou povinnou k dani za úplatu, bez ohledu na místo plnění, tj. veškerá dodání či poskytnutí, která spadají do působnosti daně z přidané hodnoty podle směrnice o dani z přidané hodnoty. Uskutečněnými plněními jsou jak plnění uskutečněná s místem plnění v tuzemsku, pro která zákon o dani z přidané hodnoty používá vyjádření „zdanitelná plnění“ nebo „plnění osvobozená od daně“, tak plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

Odstavec 2 definuje zboží.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva, kontrétně s novým vymezením věci, které obsahuje nový občanský zákoník, novela nově definuje zboží. Dělení věci na hmotné a nehmotné upravuje ustanovení § 496 nového občanského zákoníku. S ohledem na to, že hmotnou věcí je i nemovitá věc, bude pojem „zboží“ obsahovat i nemovitou věc. Za zboží se výslovně prohlašuje i nemovitá nehmotná věc, kterou je právo stavby. Postavení zvířete ve vztahu k věcem upravuje § 494 nového občanského zákoníku. Zvíře podle nové soukromoprávní úpravy není věcí, ale ustanovení o věcech se na něj použijí obdobně v rozsahu, ve kterém to neodporuje jeho povaze. Úprava lidského těla a jeho částí je obsažena v § 493 nového občanského zákoníku, kde je stanoveno, že se nejedná o věc. Část lidského těla musí být zahrnuta pod pojmem zboží z důvodu povinné implementace Čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES o DPH. Lidské tělo musí být zahrnuto pod pojem zboží např. v souvislosti s jeho přepravou (pohřební služby).

Ustanovení odstavce 3 uvádí další okruhy věcí, které se za zboží považují, jako speciální úpravu k výjimce stanovené v § 4 odst. 2 písm. a).

Vypuštění cenných papírů v listinné podobě souvisí s rekodifikací soukromého práva, neboť reaguje na novou úpravu cenných papírů v novém občanském zákoníku. Nově totiž bude pojem cenný papír chápán jako listinný (viz § 514 a násl. NOZ).

Od 1. 1. 2009 není v zákoně definice peněz z důvodu nadbytečnosti, protože vyplývá z obecného právního chápání pojmu peníze. Pokud nejsou peníze poskytovány jako protihodnota za dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby, není jejich poskytnutí považováno za zdanitelné plnění, s výjimkou případů, které stanoví písmena a) a b), tj. v případě dodání pro sběratelské účely nebo při jejich dodání výrobcem České národní bance. Obdobně nejsou za zboží považovány cenné papíry, opět s výjimkou případů stanovených v písmeni c). Cenné papíry jsou považovány za zboží v případě jejich dodání v listinné podobě výrobcem jejich emitentovi nebo při jejich dovozu emitentem. V tomto případě se na cenné papíry hledí jako na polygrafický výrobek a při jejich dodání se uplatní příslušná sazba daně. (Obdobně při dodání do jiného členského státu.)

V odstavci 4 jsou definovány pojmy, které se opakovaně používají v zákoně.

V návaznosti na předpisy Evropské unie, které upravují uplatnění daně vždy při pořízení nových dopravních prostředků, a to podle místa, kde je nový dopravní prostředek registrován nebo provozován, jsou jednak definovány dopravní prostředky a v návaznosti na tuto definici pak nové dopravní prostředky. Definice dopravního prostředku je přesně v duchu čl. 38 nařízení 282/2011.

Rozšířená definice nového dopravního prostředku na všechna motorová pozemní vozidla zahrnuje například také terénní čtyřkolky, které nejsou určeny k provozu na pozemních komunikacích.

Za nový se považuje dopravní prostředek definovaný v § 4 odst. 4 písm. b), který splňuje alespoň jednu ze dvou podmínek stanovených zákonem. Za nový dopravní prostředek se považuje dopravní prostředek, který byl dodán do 3 měsíců, u pozemního motorového vozidla do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu, nebo má najeto méně než 6 000 km u pozemního motorového vozidla (u lodí méně než 100 hodin s výjimkou námořních lodí užívaných k obchodní, průmyslové, rybářské nebo záchranné činnosti, u letadel nalétáno méně než 40 hodin s výjimkou letadel využívaných leteckými společnostmi pro mezinárodní leteckou dopravu). Z definice tedy vyplývá, že zákon má na mysli více méně soukromé lodě a letadla.

Pokud dopravní prostředek nesplňuje ani jednu z obou stanovených podmínek, jedná se o použité zboží; u kterého se uplatňuje buď běžný režim uplatnění daně na výstupu (pokud je při pořízení možné uplatnit nárok na odpočet daně, nebo se uplatňuje při zdanění zvláštní režim podle § 90 zákona. Při pořízení použitého zboží vč. dopravních prostředků soukromou osobou nebo i plátcem daně nebo osobou identifikovanou k dani od soukromé osoby, se při pořízení daň neuplatňuje, stejně tak, jako při pořízení od osoby povinné k dani, která je registrována k dani. Podmínky pro uplatnění daně při dodání nových dopravních prostředků, včetně definování dne prvního uvedení do provozu, jsou uvedeny v § 19 zákona.

Novela zákona k 1. 4. 2011 z textu definice obchodního majetku pro nadbytečnost vypustila vazbu na povinnost účtování nebo evidenci tohoto majetku, protože povinnost vést údaje o tomto majetku v evidenci pro daňové účely již sama o sobě vyplývá z ustanovení § 100 odst. 2. Zdůraznění, resp. opakování této povinnosti pouze v některých ustanoveních zákona by mohlo být zavádějící nebo matoucí. V této souvislosti se rovněž zpřesnil text § 100 odst. 2, který jednoznačně stanoví, že plátcé je povinen vést evidenci obchodního majetku, přičemž si může zvolit, zda tuto evidenci povede v rámci svého účetnictví nebo samostatně.

Novela v odst. 4 písm. c) zpřesnila vymezení obchodního majetku. Účelem je promítnout zásadu vyplývající z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudek ve věci Armbricht, C-291/92), že osoba povinná k dani je oprávněna určit, zda, popř. v jaké části, majetkové hodnoty zařadí do svého obchodního majetku. Novou definicí jsou pokryty také případy, kdy osoba povinná k dani využije daně majetkové hodnoty pro uskutečňování svých ekonomických činností s určitým časovým odstupem.

U dlouhodobého majetku platí zásada pro případy, kdy je pořizován formou tzv. finančního leasingu. Obchodní majetek, který je zbožím přenechaným k užití se smluvním ujednáním o budoucím převodu vlastnického práva a který současně splňuje určující znaky dlouhodobého majetku, se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty považuje za dlouhodobý majetek uživatele (nájemce). Důsledné promítnutí ekonomického vlastnictví, tedy princip práva nakládat se zbožím jako vlastníkem a uplatňovat stejná pravidla bez ohledu na to, zda je pořizován standardně či formou finančního leasingu, tj. s odloženým převodem vlastnického práva. Věcně se tato změna ve vymezení dlouhodobého majetku projeví zejména v pravidlech pro uplatnění nároku na odpočet daně.

V návaznosti na úpravu § 13 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty dochází ke stejné úpravě i v ustanovení odst. 4 písm. d). V návaznosti na rozsudek Soudního dvora

Evropské unie C-164/16 Mercedes-Benz Financial Services UK. Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty („smlouva o nájmu, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“) musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na typovou smlouvu o nájmu s opcí odkupu, pokud lze z finančních smluvních podmínek vyvodit, že využití opce se jeví jako jediná ekonomicky rozumná volba, kterou bude moci nájemce v daném okamžiku učinit, pokud je smlouva plněna až do konce. Evropská úprava pokrývá širší množinu případů než stávající znění § 13 odst. 3 písm. c), a proto novela doplňuje slova „za obvyklých okolností“. Z odůvodnění rozsudku k věci C-146/16 vyplývá, že zaprvé je třeba toto ustanovení vykládat tak, že předpokládá, že smlouva, na jejímž základě dochází k předání věci, musí obsahovat výslovnou klauzuli o přechodu vlastnictví k této věci z leasingového pronajímatele na leasingového nájemce. Ze znění čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty totiž vyplývá, že toto ustanovení odkazuje nikoli na převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, ale explicitně na „nabytí vlastnictví“ k tomuto zboží. Jak uvedl generální advokát v bodě 50 svého stanoviska, pokud smlouva obsahuje opci odkupu předmětu leasingu, lze mít za to, že obsahuje výslovnou klauzuli o přechodu vlastnictví. Zadrhé musí z ustanovení smlouvy, objektivně posuzovaných k okamžiku jejího podpisu, jasně vyplývat, že vlastnické právo k věci přejde automaticky na leasingového nájemce, jestliže smlouva bude plněna podle plánu až do jejího konce. Z výrazu „za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“ nelze totiž vyvodit nic jiného než to, že zaplacení poslední částky leasingovým nájemcem dlužné na základě smlouvy vede právně k přechodu vlastnictví k věci, která je předmětem smlouvy, na tohoto nájemce. Jak uvedl generální advokát v bodech 51 a 53 svého stanoviska, je toto smluvně určené vyústění přechodu vlastnického práva neslučitelné s existencí skutečné ekonomické alternativy pro leasingového nájemce, která mu umožňuje, aby v okamžiku, v němž se musí rozhodnout, v závislosti na vlastních zájmech věc buď nabyt, tuto věc leasingovému pronajímateli vrátil, anebo si ji nadále pronajal. Jinak by tomu bylo pouze tehdy, kdyby se využití opce odkupu, byť zcela formálně fakultativní, zdálo být v praxi z hlediska finančních smluvních podmínek jedinou ekonomicky rozumnou volbou, kterou by mohl leasingový nájemce učinit. Tak tomu může být zejména v případě, stanoví-li tak smlouva, pokud v okamžiku, k němuž může být opce využita, bude součet smluvních splátek odpovídat prodejní ceně věci včetně nákladů na financování a leasingový nájemce nebude muset v důsledku využití opce uhradit značnou dodatečnou částku. Z výše uvedeného vyplývá, že výraz „smlouva o nájmu, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“ použitý v čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty, musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na typovou smlouvu o nájmu s opcí odkupu, pokud lze z finančních podmínek smlouvy vyvodit, že využití opce se jeví jako jediná ekonomicky rozumná volba, kterou bude moci nájemce v daném okamžiku učinit, pokud je smlouva plněna až do konce.

Obdobně jako v případě hmotného majetku platí u dlouhodobého majetku zásada, podle které se pozemek, který účetní předpisy vymezují jako dlouhodobý hmotný majetek a který je pořízován formou tzv. finančního leasingu, považuje za dlouhodobý majetek uživatele (nájemce).

Pojem majetku vytvořeného vlastní činností se bude používat v § 13 odst. 4 písm. b) pouze ve vztahu k určitému majetku, konkrétně majetku dlouhodobého charakteru. Proto se v § 4 odst. 4 písmenu d) nejdříve vymezuje dlouhodobý majetek a v nově vkládaném písmenu e) se zavádí definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností.

Definice dlouhodobého majetku v případě odpisovaného majetku využívá obsahově vymezení uvedené v zákoně o daních z příjmů a v případě pozemků vymezení v zákoně o účetnictví. Jde pouze o legislativně technickou změnu, která funguje jako legislativní zkratka z důvodů zjednodušení formulací. Jinak řečeno, jedná se o součást formulačních změn, které souvisí s promítnutím nových pravidel pro uplatnění odpočtu vyplývajících ze směrnice 2009/162/EU.

Stejně obsahové vymezení se pro majetek, který má dlouhodobý charakter, používá i v dalších příslušných ustanoveních zákona (v § 6, § 76 a § 78).

Technickým zhodnocením, o kterém zákon hovoří je technické zhodnocení definované zákonem o daních z příjmů.

Definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností se zavedla s ohledem na specifická pravidla při uplatňování nároku na odpočet při pořizování tohoto majetku, pokud plátce tento majetek bude dále využívat pro účely, pro které má podle § 72 odst. 6 nárok na odpočet daně jen v částečné výši (podrobněji viz odůvodnění k § 13 odst. 4 písm. b)). Pod tuto definici spadá veškerý majetek vytvořený plátcem, jehož výsledkem je majetek, který splňuje kritéria dlouhodobého majetku. Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností je rovněž dlouhodobý majetek vytvořený na základě tzv. subdodávek. Zahrnuje rovněž technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku vymezené ve vazbě na zákon o daních z příjmů. Z důvodu jasného výkladu v této souvislosti zákon explicitně stanoví, že technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Nezahrnuje ostatní případy nabytí jednotlivého dlouhodobého majetku, kterými jsou například nabytí koupí, vkladem od jiné osoby nebo převodem z osobního užívání do podnikání.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva reaguje zákon v odst. 4 písm. g) na povinnost rozlišovat mezi nájmem a pachtem, je zapotřebí zakotvit, že i pacht bude mít stejný režim jako nájem, a tedy stejný režim jako nyní. K této změně bylo přistoupeno proto, aby se stávající věcné řešení nezměnilo. Tato změna však nikterak nemění skutečnost, že pojem nájem je nutné vykládat eurokonformně.

Skutečnost, že ustanovení upravující podnik, v terminologii nového občanského zákoníku obchodní závod, se vztahují i na část podniku, resp. obchodního závodu, vyplývá z ustanovení § 4b odst. 1. Dále se bude v textu zákona používat místo pojmu prodej či vklad obecný pojem nabytí či pozbytí obchodního závodu, neboť se jedná o pojem nejobecnější, který v sobě zahrnuje jakýkoli převod či přechod.

Znění písmena h) souvisí s rekodifikací soukromého práva a navazuje na vymezení pojmu zboží v § 4 odst. 2. Nové vymezení pojmu zboží, které nezahrnuje peníze a cenné papíry, věcně neodpovídá záměru ustanovení zákona týkajících se pravidel pro uplatňování daně z přidané hodnoty u služby přepravy zboží. Proto se vymezuje, že služba „přeprava zboží“ zahrnuje také přepravu peněz a cenných papírů.

Nájem věci je pro účely DPH poskytováním služby ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH.

Význam pojmu „nájem“ se pro oblast daně z přidané hodnoty rozšiřuje o věcná břemena k nemovité věci. Jedná se o reakci na rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-326/99 Goed Wonen, kde je uvedeno, že při uplatňování daně z přidané hodnoty a osvobození od daně z přidané hodnoty je zřízení věcného břemene na sjednanou dobu a za úplatu posuzováno obdobně jako nájem nebo pacht nemovité věci. Jedná se přitom pouze o věcná břemena zřízená k nemovité věci s tím, že musí být zároveň naplněny znaky nájmu nemovité věci ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie. Zřízení, trvání nebo zánik věcného břemene zřízeného k nemovité věci se tak posuzuje jako poskytnutí služby, kdy den uskutečnění zdanitelného plnění se při zřízení věcného břemene stanoví obdobně jako u nájmu nemovité věci.

V odst. 4 písm. i) se sjednocuje formulace související s „dodáním zboží s instalací nebo montáží“. Jde o specifické dodání zboží, jehož charakteristickým rysem je, že montáž nebo instalaci dodávaného zboží provádí dodavatel nebo jím zmocněná třetí osoba. Na přeshraniční dodání zboží s instalací nebo montáží se vztahují zvláštní pravidla a tento pojem se dále v textu zákona používá v řadě ustanovení.

V dosavadním textu zákona se při popisu dodání tohoto specifického zboží používala různá vyjádření. Podrobný popis je např. v § 7 odst. 3 („dodání zboží spojeno s jeho instalací nebo montáží osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou“) nebo v § 13 odst. 7 písm. a) („dodání zboží spojené s instalací nebo montáží plátcem, který zboží dodává, nebo jím zmocněnou třetí osobou v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží“). Stručně vyjádření „dodání zboží s instalací nebo montáží“ je uvedeno např. v § 24, 31, 32, 33, 94, nebo 108.

Na zavedení této definice dále navazují legislativně technické úpravy v § 7 odst. 3 a § 13 odst. 7 písm. a).

V odst. 4 písm. j) novela zavádí pojem „dodání zboží soustavami nebo sítěmi“. Zahrnuje dodání určitých komodit zboží se specifickým způsobem přepravy: dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy v EU a sítě k ní připojených a dále dodání elektřiny, tepla nebo chladu sítěmi (přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropského společenství anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené). Na tato dodání zboží se specifickým způsobem přepravy se obdobně jako na dodání zboží s instalací a montáží vztahují zvláštní pravidla. Novela tedy nahradila dosavadní legislativní zkratku „dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi“ v § 7a.

V odstavci 5 je stanoveno, že pro přepočtení cizí měny na českou měnu, zejména pro určení základu daně a částky daně, použije plátce daně kurz devizového trhu vyhlášený ČNB, a to ten kurz, který platí pro osobu, která přepočet provádí, platný v den, kdy vzniká povinnost přiznat daň, popř. povinnost přiznat osvobození od daně u plnění, které je od daně osvobozeno. To znamená, že plátce použije pro přepočet buď denní nebo pevný kurz podle toho, který kurz platí pro účetní jednotku. V případě dovozu bude pro výpočet základu daně na českou měnu použit kurz celní.

Od 1. 1. 2013 je umožněno použít pro přepočet nejen kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, ale také poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou. Z legislativně technických důvodů a pro lepší přehlednost nový text obsahuje pouze obecná pravidla, nikoliv specifické odchylky, kdy se použije jiný způsob přepočtu (např. § 38, § 71b).

Zákon stanovuje pro případy osvobození od daně při dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujících a členů posádek letadel a při dovozu pohonných hmot cestujícími povinnost použít při přepočtu hodnoty zboží na českou měnu kurz platný první pracovní den měsíce října roku předcházejícího dovozu zboží zveřejněný v Úředním věstníku Evropské unie a takto přepočítanou hodnotu zboží na českou měnu zaokrouhlit na stokrúny.

Od 1. 1. 2012 je možné v případě hromadných opravných dokladů použitých pro opravy základů daně ze zdanitelných plnění za více zdaňovacích období v případech, kdy se plnění odehrává v jiné, než české měně umožňují použít i kurz platný první pracovní den kalendářního roku, ve kterém vznikl důvod opravy. (Více viz § 42.)

§ 4a

Obrat

(1) *Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za*

- a) *zdanitelné plnění,*
- b) *plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo*
- c) *plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.*

(2) *Do obratu se nezahrnuje úplata za dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, není-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti osoby povinné k dani.*

Komentář k § 4a

Paragraf 4a obsahuje definici obratu pro účely zákona o DPH. Tato definice byla dříve obsažena v § 6 upravujícím osoby osvobozené od uplatňování daně, avšak používá se i pro jiné účely než pouze povinnost registrace u osob povinných k dani se sídlem v tuzemsku (např. určení zdaňovacího období).

Protože novela podřídila pojem „dotace k ceně“ pojmu „úplata“ a současně definovala „uskutečněné plnění“, jsou v úvodním ustanovení bez věcné změny vypuštěny nadbytečné pojmy.

Podmínky v zákoně o dani z přidané hodnoty jsou postaveny na samostatném (individuálním) působení každého společníka (člena) společnosti a jsou v souladu s obecnými principy daně z přidané hodnoty. Zrušilo se ustanovení upravující počítání obratu osoby povinné k dani, která je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně. Společník společnosti postupuje podle obecných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Každý společník společnosti (osoba povinná k dani) sleduje obrat pro účely registrace k dani z přidané hodnoty sám za sebe.

Vzhledem k podstatným dopadům změn při uplatňování DPH mohou společníci společnosti, kteří do 30. 6. 2017 postupovali podle původní právní úpravy, podle přechodných ustanovení novely (bod 2) využít přechodné období a postupovat při uplatňování DPH podle ustanovení upravujících společnost dle původní právní úpravy. Tento režim mohou společníci uplatňovat nejdéle do 31. 12. 2018. Cílem tohoto opatření je ponechat společníkům dostatečně dlouhou dobu na to, aby se mohli připravit na nové podmínky s tím, že během přechodného období se mohou rozhodnout, že např. činnost vykonávanou na základě společenské smlouvy ukončí a zvolí si jinou formu spolupráce nebo začnou postupovat podle nové právní úpravy. V okamžiku, kdy tak společníci učiní, nebude již možný návrat k původní právní úpravě. Při přechodu na nový způsob uplatňování DPH musí určený společník vůči správci daně splnit oznamovací povinnost, vyjma přechodu k 1. 7. 2017 a 1. 1. 2019.

Každý společník postupuje při zjišťování obratu podle § 4a odst. 1 a 2 zákona o DPH. Pro společníka společnosti to znamená, že jeho obrat pro účely DPH je součtem obratu dosaženého jím v rámci společnosti a obratu dosaženého jím samostatně mimo společnost.

Z bodu 1 přechodných ustanovení novely plyne, že pokud část z 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, za které je počítán obrat, spadá do období před účinností novely a další část do období po účinnosti novely, musí společník společnosti stanovit výši obratu za kalendářní měsíce do účinnosti novely podle § 4a odst. 3 původní právní úpravy a za kalendářní měsíce po účinnosti novely podle ustanovení § 4a odst. 1 a 2 zákona o DPH.

Pojem osoba osvobozená od uplatňování daně se již v zákoně nadále nevyskytuje. Věcně se totiž jedná o osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, které nejsou plátcem. Takto jsou také nově tyto osoby označovány (např. § 2a odst. 2 písm. b) bod 1.).

Obratem se rozumí pro účely DPH souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění. Dosud používané pojmy navazující na účetní předpisy a daň z příjmů (výnosy a příjmy) se nahradily obecnějším pojmem úplata ve smyslu definice v § 4 odst. 1 písm. a). Z toho vyplývá, že pro zahrnutí do obratu již není podstatný způsob, jakým osoba povinná k dani příslušné plnění záúčtuje či zaeviduje, ale skutečnost, že se jedná o úplatu za ekonomickou činnost. Do obratu se tedy započítává úplata za uskutečněná plnění, kterými jsou zejména zdanitelná plnění a plnění osvobozená o daně s nárokem na odpočet daně k datu jejich uskutečnění, a to ať již přijatá před či po uskutečnění plnění. Úplata přijatá před uskutečněním plnění jako záloha se zahrnuje do obratu až ke dni uskutečnění plnění. Do obratu se jednoznačně nezahrnují úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsko, ale na druhou stranu tato úprava již např. obcím neumožní aby příjmy z ekonomické činnosti, o kterých účtují jako o rozpočtových příjmech nezahrnovaly do obratu.

Novela 2017 technicko legislativní změnou ve vazbě na změnu § 4 odst. 3 upravila pojem dlouhodobý hmotný majetek a odpisovaný nehmotný majetek a pozemky, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem. Do obratu se nadále nezahrnují úplaty z prodeje dlouhodobého majetku. **Do pravidel pro výpočet obratu se z důvodu jednotného výkladu v praxi promítá zásada vyplývající z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie, konkrétně rozsudku ve věci C-98/07, Nordania Finans a BG Factoring. Soudní dvůr Evropské unie v rámci této věci došel k závěru, že pokud má prodej dlouhodobého majetku povahu běžné činnosti, kterou daná osoba povinná k dani provádí v rámci výkonu svého podnikání a pravidelně, obrat dosahovaný z těchto prodejů se nevyjímá z výpočtu koeficientu pro účely nároku na odpočet daně. Stejný princip je nutné respektovat rovněž při výpočtu obratu osoby povinné k dani, resp. při stanovení položek, které se do obratu nezahrnují. Jestliže prodej (dodání nebo poskytnutí) dlouhodobého majetku představuje obvyklou ekonomickou činnost osoby povinné k dani, úplata z tohoto uskutečněného plnění se do výpočtu obratu zahrnuje. Dále se s cílem sjednocení pojmů v textu zákona o dani z přidané hodnoty nahrazuje výraz „prodej dlouhodobého majetku“ výrazem „dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku“.**

Do obratu se obecně nezahrnují ani úplaty za plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně vyjma stanovených případů, kdy se i úplaty za tato osvobozená plnění do obratu započítávají. Jedná se po upřesnění novelou o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, kterými jsou finanční činnosti podle § 54, pojišťovací činnosti podle § 55 a převod a nájem nemovitostí, který je osvobozen od daně podle § 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně: to znamená, že např. úplaty za dlouhodobý nájem nemovitostí, který je soustavnou činností osoby povinné k dani, se do obratu zahrnují, přestože se na něj vztahuje osvobození od daně.

Také např. nájem obecního bytu již není od 1. 1. 2009 pro obec veřejnoprávní služba a zahrnuje se do obratu.

Důležitá je záměna (náhrada) pojmů příležitostná a doplňková činnost za doplňkovou činnost vykonávanou příležitostně. Tato definice vychází z judikátu ESD C-77/01, kdy měřítkem pro určení, zda se jedná o doplňkovou činnost, či nikoliv, může být např. výše příjmů z doplňkové činnosti k příjmům z hlavní části vykonávané činnosti, poměr obratu z doplňkové činnosti k celkovému obratu, použití majetku a personálu k výkonu doplňkové činnosti apod.

Na rozdíl od zákona platného do 31. prosince 2008 se do obratu zahrnují úplaty z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56a, nejsou-li výhradně doplňkovou činností vykonávanou příležitostně osoby povinné k dani, a dále úplaty z finančních činností a pojišťovacích činností, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 a § 55, nejsou-li výhradně doplňkovou činností vykonávanou příležitostně osoby povinné k dani (úroky z vkladových produktů, např. z běžných účtů, termínovaných vkladů apod., přijaté úroky a dividendy z investičních nástrojů, např. cenných papírů), nejsou úplatou za poskytnutou službu, a tedy nejsou finanční činností podle § 54 zákona a nejsou předmětem daně. Obdobně se nejedná o finanční činnost ve smyslu § 54 v případě předložení cenných papírů, např. obligací, státních pokladničních poukázek apod., emitentovi k proplacení ve lhůtě splatnosti a obě plnění se nezahrnují do obratu daně.

Na druhé straně se do obratu nezahrnují úplaty z prodeje dlouhodobého majetku.

Specifikem je opět obrat rozhodný pro registraci bytového družstva jako plátce, který neupravuje zákon, ale pouze výkladové stanovisko Ministerstva financí v návaznosti na specifický výklad ekonomické činnosti bytových družstev.

Do obratu bytového družstva podle § 6 odst. 2 zákona vstupují úplaty za plnění poskytovaná pro osoby, které nejsou členy družstva, a pro členy, které jsou právníckými osobami (např.

nájemné z bytů, nebytových prostor, pozemků a staveb, plnění poskytovaná s jejich užíváním, údržba, opravy, rekonstrukce, poplatky za administrativní úkony, správa domů), nájemné z nebytových prostor. Úhrada vlastníků nebytových jednotek (vyjma garáží a garážových stání) za správu domu podle zákona o vlastnictví bytů a úhrady za plnění poskytovaná s jejich užíváním i v případě, kdy jsou poskytovány členy družstva – fyzickými osobami. Dále do obratu vstupují výnosy za dodávky tepla z vlastního zdroje. Tato činnost je považována za ekonomickou činnost družstva, přesto, že je poskytována členům, a to jak fyzickým osobám, tak právnickým osobám.

§ 4b

Zvláštní ustanovení

(1) *Pro účely tohoto zákona se ustanovení o obchodním závodu použijí i na část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku.*

(2) *Pro účely tohoto zákona se na svěřenský fond, podílový fond, podfond investičního fondu a organizační složku státu, která je účetní jednotkou, hledí jako na právnickou osobu.*

(3) *Ustanovení tohoto zákona o jednotce a o nemovité věci se použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytů, spolu se s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku.*

Komentář k § 4b

Paragraf 4b řeší NOZ nově zavedené pojmy (části obchodního závodu, svěřenského fondu a jednotky v souvislosti s obratem).

Z odstavce 1 plyne, že pokud ustanovení upravuje obchodní závod, bude se dané ustanovení vztahovat i na část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační jednotku (viz § 2183 NOZ).

Odstavec 2 reaguje na nový institut nového občanského zákoníku – svěřenský fond (viz § 1448 a násl. NOZ). Vzhledem k tomu, že svěřenský fond může být zřízen i za účelem investování pro dosažení zisku (viz § 1449 odst. 2 NOZ) musel zákon o DPH vytvořit fikci, která svěřenský fond definovala jako právnickou osobu. Dále se tedy posuzuje jako jakákoli jiná právnická osoba. Pokud bude svěřenský fond samostatně uskutečňovat ekonomické činnosti, bude se jednat o osobu povinnou k dani (dle § 5). V opačném případě se bude posuzovat jako právnická osoba nepovinná k dani. Obdobně se bude postupovat i u organizační složky státu, která je účetní jednotkou a která byla dosud na základě ustanovení § 5 odst. 4 považována za osobu povinnou k dani.

Podle platného znění zákona o dani z přidané hodnoty je osobou povinnou k dani investiční společnost, a nikoliv podílový fond bez právní subjektivity. Investiční společnost bude běžně osobou povinnou k dani. Z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty bude mít dva druhy výnosů.

- a) Výnosy za obhospodařování podílových fondů, případně investičních fondů. Jde o výnosy osvobozené podle § 54 odst. 1 písm. v) zákona o dani z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně.
- b) Výnosy z nakládání či držby majetku v podílových fondech. Podle povahy podílového fondu a jeho majetku může jít o výnosy s různými dopady na daň z přidané hodnoty: výnosy za zdanitelná plnění (například při dodání stavby nebo poskytnutí nájmu jako zdanitelná plnění) nebo o výnosy osvobozené s různými dopady na koeficient podle § 76 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty (například při prodeji cenných papírů, při prodeji stavby za podmínek § 56 odst. 1, při prodeji pozemku, který není stavebním pozemkem, nebo při nájmu podle § 56a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty).

Při prodeji nemovité věci ve speciálním fondu nemovitých věcí je pro účely zákona o dani z přidané hodnoty investiční společnost převodcem a uskutečňuje zdanitelné plnění či plnění.

Při nabytí nemovité věci do speciálního fondu nemovitých věcí je pro účely daně z přidané hodnoty investiční společnost nabyvatelem, který přijímá zdanitelná plnění (plnění) a při odpočtu daně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

Při opravě nemovité věci jde o zdanitelné plnění mezi zhotovitelem a investičním fondem ve prospěch speciálního fondu nemovitých věcí a při odpočtu daně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

Jako problém nepřeklenutelný výkladem se jeví v současném znění zákona o dani z přidané hodnoty jediný koeficient podle § 76 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty pro celou investiční společnost. Lze reálně předpokládat situace, kdy jedna investiční společnost bude obhospodařovat jak speciální fondy nemovitých věcí, tak i fondy jiné (např. speciální fondy cenných papírů). Při existenci jednoho koeficientu pro celou investiční společnost bude tento koeficient podstatně ovlivněn jak finančními činnostmi podílových fondů provádějících finanční činnosti, tak i vlastní činností investičního fondu. Snížený koeficient z titulu těchto činností pak bude používán i při obhospodařování speciálního fondu nemovitých věcí, což bude mít za následek ztrátu podstatné části nároku na odpočet daně při pořízení těch nemovitých věcí, na které se vztahuje částečný nárok na odpočet daně při pořízení. Obdobně v případě stavebních úprav, oprav a dalších režijních výdajů spojených s provozem nemovitých věcí.

S využitím právní fikce novela 2017 vyřešila tento problém tím, že doplnila v odstavci 2 ke svěřeneckému fondu – právnické osobě ještě podílový fond a podfond investičního fondu (ten může být aktuálně vytvářen pouze v rámci akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, což je speciální právní forma upravená zákonem č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů).

Odstavec 3 vymezuje pojem jednotka. Na základě tohoto vymezení je nutné pod pojem jednotka vždy zahrnout také podíl na společných částech domu, a pokud je s jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku. Ustanovení směřuje zejména na případy, kdy i po dni nabytí účinnosti nového občanského zákoníku bude vlastnické právo k jednotkám nabýváno podle předchozích právních předpisů, zejména podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů) – viz § 3063 NOZ. Zatímco podle § 1159 nového občanského zákoníku pojem jednotka již zahrnuje i podíl na společných částech nemovité věci, přičemž za společnou část nemovité věci označuje § 1160 odst. 2 tohoto předpisu i pozemek, na němž byl dům zřízen, podle zákona o vlastnictví bytu je jednotkou pouze byt nebo nebytový prostor nebo rozestavěný byt nebo rozestavěný nebytový prostor jako vymezená část domu. Stejně tak i podle NOZ půjde i o rozestavěné byty a nebytové prostory, které na jeho základě budou jednotkami existujícími ve stejném režimu, jako jednotky dokončené. Z uvedeného důvodu bylo nutné stanovit, že na pojem jednotka je třeba vždy nahlížet stejně, bez ohledu na to, zda vlastnictví k této jednotce bylo nabyto podle zákona o vlastnictví bytů nebo podle nového občanského zákoníku.

Ustanovení § 4b odst. 3 reaguje na dichotomii jednotek založenou § 3063 nového občanského zákoníku. Ustanovení směřuje na případy, kdy i po dni nabytí účinnosti nového občanského zákoníku bude vlastnické právo k jednotkám nabýváno podle dosavadních právních předpisů, zejména podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů). Odstavec 3 z důvodu právní jistoty poplatníků a správce daně stanoví jednotnou právní úpravu pro jednotky, a to jak jednotky vzniklé podle zákona o vlastnictví bytů, tak pro jednotky podle nového občanského zákoníku.

Vedle pojmu „jednotka“ pracuje zákon také s pojmy „obytný prostor“ a „obytný prostor pro sociální bydlení“. Jednotka jako vybraná nemovitá věc podle 56 odst. 1 písm. f) však nemusí být vždy jen bytová.

Definice jednotky ve znění pro r. 2014 zahrnuje podíl na společných částech domu a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku.

Podle změněného textu tohoto ustanovení se nahlíží v tomto smyslu na jednotku i po 1. 1. 2016 (dokonce již od počátku roku 2015), a to bez ohledu na to, zda se bude jednat o jednotku vzniklou ještě před účinností OZ (podíl na pozemku nebyl její součástí) nebo po ní (podíl na pozemku je v ní zahrnut).

Do zákona je tak promítnut postup již zavedený správní praxí.

Zákonem nastavený koncept jednotky je případem jediného nedělitelného komplexního plnění s jedním daňovým režimem. Jednotka se sestává z části stavby, podílu na společných částech domu a podílu na pozemku. Tyto prvky se neposuzují jako samostatná plnění, ale přímo ze zákona vyplývá, že jde o plnění jediné, jehož určujícím prvkem je ohraničená část stavby (obytný prostor, příp. pro sociální bydlení či nebytový prostor). Bude-li se jednat o podíl na pozemku, jehož vlastnictví není přímo prohlášením vlastníka spojeno s jednotkou, bude na místě posouzení naplnění podmínek funkčního celku, jak jsou uvedeny v bodu 2.3.

Pro účely sazeb daně, zejména dle § 48 zákona o DPH, není pojem „jednotka“ rozhodující, protože stavbou pro bydlení – obytným prostorem, příp. obytným prostorem pro sociální bydlení, je soubor místností nebo i jednotlivá obytná místnost bez ohledu na to, zda jsou či nejsou vymezeny jako jednotka ve smyslu OZ (viz § 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník).

HLAVA II UPLATŇOVÁNÍ DANĚ

Díl I

Daňové subjekty

§ 5

Osoby povinné k dani

(1) Osoba povinná k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

(2) Osobou povinnou k dani není

a) člen skupiny,

b) zaměstnanec nebo jiná osoba při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovně-právního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu.

(3) Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkon svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovníprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.

(4) Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu^a se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají poplatky nebo jiné úhrady.

(5) Osoba podle odstavce 4 se považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti,

a) kteřé jsou uvedené v příloze č. 1 k tomuto zákonu, nebo

b) při jejichž výkonu se má za to, že dochází k výraznému narušení hospodářské soutěže tím, že osoba podle odstavce 4 nebyla považována nebo není považována za osobu povinnou k dani; tyto činnosti stanoví vláda nařízením.

(6) *Za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje hlavní město Praha a každá jeho městská část.*

Komentář k § 5

Toto ustanovení definuje osoby podléhající dani tedy určuje okruh osob, které jsou z důvodu své činnosti potenciálními plátcí daně. Tyto osoby se rekrutují z osob povinných k dani.

V odstavci 1 je v souladu s předpisy Evropské unie, které nerozlišují osoby povinné k dani podle typů subjektů, ale podle jejich činností, definována osoba povinná k dani, za kterou se považuje každá právnická nebo fyzická osoba, která na jakémkoliv místě uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost. Za osobu povinnou k dani se tedy považují nejen tuzemské osoby, ale také osoby z jiných členských států nebo osoby ze třetích zemí, které uskutečňují ekonomickou činnost. Zákon v této souvislosti upozorňuje, že v některých případech považuje za osobu povinnou k dani i osobu, která de facto ekonomickou činnost přímo nevykonává.

Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, jestliže za úplaty dodává zboží nebo poskytuje služby, popř. uskutečňuje převod nemovitosti, tedy uskutečňuje ekonomickou činnost. U subjektů, které nebyly založeny za účelem podnikání, není rozhodující členění na hlavní a vedlejší činnost jako tomu bylo do 30. dubna 2004, protože předmětem daně již není pouze podnikání, které je definováno jako soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku, ale jeho ekonomická činnost v obecném pojetí, tedy pojem obsahově mnohem širší.

Od 1. 1. 2008 je za samostatnou osobu povinnou k dani považována i skupina, jak vyplývá z doplnění tohoto ustanovení, které odkazuje na § 5a, v němž je skupina vymezena.

Pro vymezení osob povinných k dani je klíčové vymezení ekonomické činnosti v odstavci 3.

Ekonomickou činností se pro účely DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i soustavně vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti. Z výše uvedeného vymezení vyplývá, že ekonomickou činností je bezpochyby podnikání, ale i další samostatné výdělečné činnosti. Za ekonomickou činnost se považuje i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, tj. např. pronájem movitého nebo nemovitého majetku, ať již je podle zákona o daní z příjmů zdaňován podle § 7 jako příjem z podnikání nebo § 9 jako příjem u pronájmu. Naopak ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob na základě pracovněprávního vztahu a ani činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, tj. např. činnosti statutárních orgánů obchodních společností a dalších právnických osob.

Za ekonomickou činnost se považují i autorské příspěvky, a to jednak v návaznosti na změny úpravy autorských honorářů v zákoně o daních z příjmů, a jednak proto, že tato výjimka neodpovídá plně pojetí ekonomické činnosti dle směrnice o DPH a související judikatury SDEU.

Další legislativně technická úprava se týká osob uvedených v tomto odstavci, které se považují za samostatnou osobu povinnou k dani. Jedná o obecný pojem a neplatí pouze pro účely zákona o DPH.

Další zpřesnění se týká rozšíření odpovědnosti členů skupiny za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů na všechny případy zániku jejich členství ve skupině ze zákona (např. v případě úmrtí, zániku bez právního nástupce, tj. v případech, kdy daná osoba přestává být subjektem práva).

V odstavci 4 je stanoveno, za jakých podmínek jsou osoby, které zákon dosud považoval za veřejnoprávní subjekty, osobami povinnými k dani. Jedná se o vyjmenované osoby, jako jsou stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí a další vyjmenované neziskové subjekty,

kteřé nadále při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nejsou považovány za osoby povinné k dani, i když za výkon těchto působností vybírají úplatu, např. správní poplatky podle příslušného předpisu.

Judikaturou ESD je výkon veřejné správy definován jako činnosti podléhající speciálnímu právnímu režimu, které nezahrnují činnosti vykonávané za stejných právních podmínek, které platí pro soukromé subjekty a uvedené osoby takovou činností mohou upravovat práva a povinnosti jiných osob. Výkon takové činnosti se nepovažuje za činnost, která je předmětem daně, ani v případě, že je prováděna za úhradu ve formě správních nebo místních poplatků nebo poplatků stanovených zvláštním předpisem, např. časový poplatek nebo mýtné podle zákona o pozemních komunikacích vybíraný silničními správními úřady.

Tyto vyjmenované subjekty však jsou osobami povinnými k dani, pokud při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy provádějí činnosti, který by narušovaly podle rozhodnutí příslušného orgánu (Úřadu na ochranu hospodářské soutěže) závažně pravidla hospodářské soutěže, tj. např. ověřování podpisů může provádět matrika na obecním úřadě, ale i notář jako osoba povinná k dani. Obec by byla považována za osobu povinnou k dani ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. (Jedná se o příklad, který v praxi zřejmě nikdy nenastane. Od přistoupení ČR do EU dosud žádné takové rozhodnutí nebylo učiněno), nebo pokud uskutečňují ekonomickou činnost, např. obec, která prodává dřevo z obecního lesa provozuje skládku ap. nebo pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze č. 3, např. poskytování služeb v oblasti telekomunikací, dopravy zboží, přepravy cestujících, činnosti reklamní, skladovací, pořádání veletrhů, služby cestovních kanceláří, ale i dodávání určitého vyjmenovaného zboží jako vody, plynu, elektřiny, páry (viz komentář k této příloze).

Ve vazbě na předchozí ustanovení se v odstavci 5 stanoví, že samostatnou osobou povinnou k dani je organizační složka státu, která je účetní jednotkou, hlavní město Praha a jeho městské části. Od 1. 1. 2015 jsou organizační složky státu, které jsou účetní jednotkou, pro účely zákona o dani z přidané hodnoty právními osobami. Z toho vyplývá, že v ostatních statutárních městech je osobou povinnou k dani pro účely registrace plátce vždy pouze město a nikoliv jeho městské části. Obdobně není osobou povinnou k dani ani finanční úřad, protože není účetní jednotkou, ale až finanční ředitelství nadřízené tomuto finančnímu úřadu.

Novelou vypuštěný odstavec 7 nepřináší žádnou věcnou změnu. Není potřeba speciální úprava pro provozovatele rozhlasového a televizního vysílání vzhledem k obecné úpravě osob povinných k dani v odstavcích 1 až 3.

Zcela specificky je posuzována ekonomická činnost bytových družstev. Tato činnost spočívá v zajišťování bytových potřeb a dalších plnění přímo souvisejících s bytovými potřebami členů i nečlenů bytových družstev.

Činnost družstva není považována za ekonomickou činnost bytového družstva, pokud je poskytována pro členy družstva – fyzické osoby. Jedná se zejména o výstavbu družstevních objektů (obytných domů a garážových objektů, bytů a garáží) realizovanou vlastními kapacitami družstev nebo realizovanou družstvem jako investorem, pronájem bytů, garáží a garážových stání a plnění poskytovaná s jejich užíváním (s výjimkou dodávky tepla a teplé vody z vlastního zdroje), zajišťování správy společných částí domu podle zákona o vlastnictví bytů a plnění poskytovaná s užíváním bytů a garáží v domě pro jejich vlastníky (s výjimkou dodávky tepla a teplé vody z vlastního zdroje), převody družstevních bytů, garáží a garážových stání a spoluvlastnických podílů na pozemcích, které k nim přísluší.

Pokud jsou obdobná plnění poskytována právními osobami, jedná se o ekonomickou činnost i v případě, kdy tyto právní osoby jsou členy družstva, neboť u právnických osob se nejedná o zajišťování bytových potřeb členů družstva. Ekonomickou činností jsou uvedena plnění rovněž v těch případech, kdy jsou poskytována pro osoby, které nejsou členy družstva. Ekonomickou činností je rovněž účtování různých administrativních poplatků (např. za zpracování

smlouvy o převodu členského podílu, povolení stavebních úprav, povolení podnájmu, zápisné nového člena a podobně) a dále to jsou dodávky tepla a teplé vody z vlastního zdroje, a to členům družstva i osobám, které členy družstva nejsou.

Důležité ustanovení v této souvislosti je uvedeno v § 56 odst. 1 zákona, že za nabytí se nepovažuje vymezení bytů a nebytových prostor jako jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

Skupina

§ 5a

(1) Skupinou se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátece podle § 95a. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny (dále jen „členové skupiny“) sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny.

(2) Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby.

(3) Kapitálově spojenými osobami jsou osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob.

(4) Jinak spojenými osobami jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.

Komentář § 5a

V souladu s článkem 11 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty je v zákoně zakotvena skupinová registrace.

Cílem bylo umožnit snížení administrativní zátěže pro podniky, které jsou vzájemně úzce spojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, a to tím, že tyto osoby budou pro účely DPH považovány za jednu osobu povinnou k dani. Vytvoření skupiny je pro podniky dobrovolné a její rozsah záleží na jejich vůli. Podniky, které si zvolí skupinovou registraci, nebudou muset účtovat DPH za plnění poskytovaná v rámci skupiny a budou podávat daňová přiznání a souhrnná hlášení společně za celou skupinu. V důsledku této skutečnosti se sníží i počet podání a transakcí, které bude správce daně kontrolovat.

Členem skupiny mohou být nejen subjekty se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, ale i subjekty z jiných států, které mají v tuzemsku umístěnou provozovnu, přičemž součástí skupiny mohou být pouze ty jejich části, které jsou umístěny v tuzemsku. Úprava se tak nevztahuje na subjekty nebo jejich části umístěné mimo tuzemsko. Skupina jako celek se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani, důsledkem čehož je skutečnost, že plnění mezi členy skupiny nejsou plnění uskutečněná osobami povinnými k dani a nejsou tak předmětem daně. Odstavce 2 až 4 vymezují podmínky, za jakých mohou být osoby členem skupiny tak, aby byly naplněny požadavky směrnice 2006/112/ES, tj. že se jedná pouze o osoby úzce propojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

Protože spojené osoby nemusí být propojeny i kapitálově (viz odst. 2 a odst. 4 – jinak spojené osoby), znamená to, že i osoba nepovinná k dani nebo osoba identifikovaná k dani může být členem skupiny, pokud se účastní rozhodování ve vedení.

Za „kapitálově“ spojení osob je považováno minimálně 40% vlastnictví kapitálu nebo hlasovacích práv vzájemně spojených osob, ale pozor na povinnost přepočítávání procent při postupném vlastnění kapitálu ve skupině.

Zákon neumožňuje účast jednoho člena ve více skupinách (pouze v jedné)

Novela 2017 zrušila omezení, kdy člen skupiny nesměl být současně společníkem společnosti. Tato legislativně technická úprava reaguje na zrušení ustanovení, která upravují v zákoně o dani z přidané hodnoty specifickou úpravu registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti.

Příklad

Osoba A vlastní 40 % kapitálu osoby B a dále 40 % kapitálu osoby C. Osoba C vlastní 100 % kapitálu osoby E a dále 60 % kapitálu osoby D. Může být osoba D členem skupiny? Nemůže, protože v řadě A – C – D nevlastní A potřebných 40 % osoby D. (60 % ze 40 % je pouhých 24 %)

§ 5b

(1) Pro účely tohoto zákona jedná za skupinu její zastupující člen. Zastupujícím členem se rozumí člen skupiny se sídlem v tuzemsku, který je oprávněn k jednání za skupinu. Pokud ve skupině není člen se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, může být zastupujícím členem kterýkoli člen skupiny.

(2) Členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. Za tyto povinnosti skupiny odpovídají i po jejím zrušení nebo po zániku jejich členství ve skupině, a to za období, ve kterém byli členy skupiny.

Komentář k § 5b

Paragraf 5b zakotvuje společnou a nerozdílnou odpovědnost členů skupiny za povinnosti skupiny plynoucí z daňových zákonů, kterými se rozumí povinnosti podle tohoto zákona a zákona o správě daní a poplatků.

Zastupujícím členem, který bude mít klíčové postavení ve skupině, se podle odstavce 1 rozumí člen skupiny se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, který bude oprávněn k jednání za skupinu. Pokud např. vytvoří skupiny 2 společnosti se sídlem v tuzemsku a provozovna jejich zahraniční mateřské společnosti je umístěná na území České republiky, zastupujícím členem skupiny musí být jedna ze společností se sídlem v tuzemsku a nemůže jí být provozovna zahraniční společnosti umístěná v tuzemsku. Pokud ve skupině nebude člen se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, může být zastupujícím členem kterýkoli člen skupiny. Zastupující člen bude jménem skupiny podávat např. přihlášku k registraci skupiny, bude podávat příznání k DPH za skupiny a povede také za skupinu evidenci pro účely DPH.

Podle odstavce 2 však členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů, tj. vlastně ze zákona o DPH a zákona o správě daní a poplatků. Pokud např. zastupující člen podá příznání k DPH za skupinu a správce daně zjistí, že daň nebyla přiznána ve správné výši, může úhradu tohoto nedoplatku vymáhat jak na zastupujícím členu skupiny, tak i na ostatních členech skupiny. Za povinnosti skupiny odpovídají jednotliví členové i po jejím zrušení nebo po svém vystoupení ze skupiny, a to za období, ve kterém byli členy skupiny.

Novela § 5b reaguje pouze na legislativně technickou úpravu v souvislosti se zavedením nové definice sídla a se zrušením definice místa podnikání.

§ 5c

(1) Práva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona osobám, které se staly členy skupiny, přecházejí na skupinu dnem registrace skupiny.

(2) Práva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona osobě, která přistoupila ke skupině, přecházejí na skupinu dnem přistoupení této osoby.

Komentář k § 5c

V paragrafu 5c je upraven přechod práv a povinností vyplývajících z tohoto zákona z osob, které se stanou členy skupiny, na skupinu a naopak ze skupiny na členy skupiny, jejichž člen-

ství je ve skupině ukončeno. V případě přechodu těchto práv a povinností ze skupiny na členy se stanoví i pravidla, v jakém poměru přecházejí na jednotlivé členy, přičemž primární pravidlo se řídí vztahem k plnění, která uskuteční nebo přijmou jednotliví členové skupiny a z nichž tato práva a povinnosti vyplývají. Teprve u těch práv a povinností, u kterých nelze jejich přechod podle primárního pravidla určit, jsou povinni se členové vzájemně dohodnout. Prakticky to znamená, že při zrušení skupiny přejde plátcovství k DPH se všemi právy a povinnostmi zpátky na jednotlivé členy skupiny.

K datu registrace bude skupině pro účely DPH přiděleno samostatné DIČ, přitom jednotlivým členům skupiny zůstanou zachována pro účely jiných daní jejich dosavadní DIČ, jak je vysvětleno v dalším textu. Jednotlivým členům skupiny bude zrušena registrace k DPH jako samostatným osobám, a to bez povinnosti provést snížení nároku na odpočet daně při změně režimu podle § 79 zákona o DPH.

Podle odstavce 2 budou práva a povinnosti vyplývající ze zákona o DPH osobě, která přistoupila ke skupině, logicky přecházet na skupinu dnem přistoupení této osoby. Zákon o DPH totiž umožňuje i přistoupení dalšího člena skupiny již k fungující skupině.

Podle dosavadní právní úpravy je zrušení registrace skupiny řešeno odstavcem 3 a zánik členství ve skupině odstavcem 4. Ustanovení se částečně překrývá s ustanovením § 5b, které v odstavci 2 upravuje solidární odpovědnost členů skupiny za práva a povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů, tzn. že členové skupiny odpovídají za práva a povinnosti vyplývající z daňových zákonů společně a nerozdílně též po zrušení skupiny či po zániku jejich členství ve skupině. Jelikož materie upravená v § 5b odst. 2 věta druhá a § 5c odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty se překrývají, je z výkladového hlediska těžko určitelné, jaký mají ustanovení vzájemný vztah (zda je některé z nich *lex specialis* ve vztahu k druhému, pokud ano, pak které, apod.). Aby bylo těmto výkladovým nejasnostem zabráněno, novela 2017 zrušuje ustanovení § 5c odstavců 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

Podle nové právní úpravy platí, že za práva a povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů budou odpovídat společně a nerozdílně členové skupiny, a to jak za doby existence skupiny, tak po jejím zrušení či po zániku jejich členství ve skupině (v tomto případě však pouze za období, ve kterém byli členy skupiny). Pokud je v právní úpravě vyjádřen vzájemný vztah více osob slovy „společně a nerozdílně“, znamená to, že mezi nimi existuje solidární odpovědnost (nebo též solidární povinnost či solidární právo). Solidární odpovědnost je odpovědnost více daňových subjektů za jednu daňovou povinnost, kterou nese každý daňový subjekt zvlášť. Správce daně může z množiny daňových subjektů zvolit jednoho nebo více daňových subjektů a obrátit se na ně v souvislosti s plněním daňových povinností. Svou volbu správce daně odůvodňuje přezkoumatelným způsobem. Daňové subjekty se následně vypořádají mezi sebou v závislosti na tom, kdo z nich správci daně plnil a v jakém rozsahu. Členové skupiny odpovídají za práva a povinnosti společně a nerozdílně jak v situaci, kdy skupina existuje, tak v době po zrušení její registrace. Uvedené platí pro hmotně právní povinnosti i pro povinnosti procesní povahy, ať už v rovině nalézací či v rovině platební, včetně vymáhání (například exekuční titul znějící na již zaniklou skupinu lze vymáhat po jejích členech, jelikož odpovídají za splnění povinností skupiny společně a nerozdílně, a to jak v době existence skupiny, tak po jejím zániku). Z hlediska hmotně právních povinností lze uvést, že ustanovení § 5b odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se bude vztahovat např. na situaci, kdy bude bývalý člen skupiny (kterýkoliv bývalý člen) povinen či oprávněn upravit odpočet daně v případě změny rozsahu použití dlouhodobého majetku, pokud je tato změna zapříčiněna jeho jiným použitím skupinou, než k jakému účelu dlouhodobý majetek použil ten člen skupiny, který dlouhodobý majetek pořídil a uplatnil původní nárok na odpočet daně.

Plátcí**§ 6**

(1) *Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.*

(2) *Osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.*

Komentář k § 6**Úvodem**

Zákon od 1. 1. 2013 zjednodušil ve vazbě na daňový řád registrační povinnost a stanovil, že pokud osoba povinná k dani překročí stanovený obrat a nesplní svou registrační povinnost, bude zaregistrována zpětně a za pozdní podání daňového přiznání a úhradu daně jí vzniknou sankce podle daňového řádu (§ 250).

Zjednodušení spočívalo i v zavedení osoby identifikované, kterou se stává osoba povinná k dani v souvislosti s přeshraničním plněním, která se při tuzemských zdanitelných plněních nestává plátcem daně a má ve srovnání s plátcem pouze určité (omezené) povinnosti, ale také omezené nároky. Tzn., že osoby, kterým vznikne povinnost přiznat daň u přeshraničních plnění (při pořízení zboží z jiného členského státu nebo přijetí přeshraniční služby) nebo povinnost vykázat poskytnutí přeshraničních služeb s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, již nemají povinnost se z tohoto titulu registrovat jako „plnohodnotní“ plátcí. V případě tuzemských plnění tak mají osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, které budou identifikovanou osobou, možnost nadále vystupovat v postavení osoby osvobozené od uplatňování daně. Jinak řečeno, nebudou mít povinnost u tuzemských plnění uplatňovat daň, ale nebudou mít ani nárok na odpočet daně.

Obrat je stanoven s účinností od 1. května 2004 stále ve výši 1 mil. Kč za nejbližších 12 předcházejících bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců (což ve vztahu k předpisům platným pro členské země Evropské unie znamená pro Českou republiku výjimku (tato výjimka byla v přístupových rozhovorech dojednána jako trvalá) odpovídající částce 35 000 eur podle tehdy platného kurzu).

Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která uskutečňovala pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a začne uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, se stává plátcem podle odst. 2, pokud celkový obrat přesáhne limit stanovený v § 6 odst. 1.

V odst. 1 je upravena základní povinnost, kdy se osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč. Plátcem se nestává osoba, která sice překročí stanovený obrat, ale uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

V odst. 2 je stanoveno, že osoba uvedená v odst. 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Samozřejmě, že tato osoba se může stát plátcem i dříve než překročením obratu, a to z mnoha jiných důvodů, které zákon upravuje bez ohledu na dosažený obrat, pokud takové důvody nastanou.

§ 6a**Zrušen****Komentář k § 6a**

Novela 2017 zrušila specifickou úpravu registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti z důvodu uvedení zákona o dani z přidané hodnoty do souladu se směrnicí o dani

z přidané hodnoty a obecnými principy daně z přidané hodnoty. Nové podmínky v zákoně o dani z přidané hodnoty jsou postaveny na samostatném (individuálním) působení každého společníka (člena) společnosti a jsou v souladu s obecnými principy daně z přidané hodnoty. V této souvislosti se zrušilo ustanovení upravující „plátcovství“ osoby povinné k dani, která je nebo se stane společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně. Společník společnosti postupuje podle obecných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

Společníci, kterým nevznikne zákonná povinnost registrace k DPH (resp. nestanou se ex lege plátcí), se mohou registrovat a stát se plátcí dobrovolně (§ 6f, § 94a zákona o DPH). Společník, který není plátcem, se případně při splnění zákonných podmínek může stát identifikovanou osobou (§ 6g a násl. zákona o DPH).

Podle bodu 2 přechodných ustanovení mohou postupovat (tzn. i posuzovat naplnění kritérií pro registraci k DPH podle původní právní úpravy) pouze společníci společností vzniklých do 30. 6. 2017 a „tvořených“ k tomuto dni plátcí.

Příklad

Společnost „tvořená“ ke dni účinnosti novely pouze osobami, které nejsou plátcí, popř. společnost vzniklá až za účinnosti nové právní úpravy: Jednotliví společníci musí postupovat při registraci k DPH výhradně podle nové právní úpravy.

Příklad

Společnost „tvořená“ ke dni předcházejícímu účinnosti novely plátcí, přičemž společníci postupují při uplatňování DPH v souladu s bodem 2 přechodných ustanovení podle původní právní úpravy: Při vstupu nového společníka – osoby povinné k dani, která není plátcem, se tento společník ode dne vstupu do společnosti stane plátcem dle § 6a písm. b).

Příklad

Společnost „tvořená“ ke dni předcházejícímu účinnosti novely plátcí, přičemž společníci postupují při uplatňování DPH podle nové právní úpravy (nevyužili postup dle bodu 2 přechodných ustanovení). Při vstupu nového společníka – osoby, která není plátcem, se tento společník nestává automaticky plátcem (ze zákona), a při registraci postupuje dle obecných ustanovení zákona o DPH.

§ 6b

(1) Osoba povinná k dani je plátcem ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek

- a) pro účely uskutečňování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, nebo
- b) od plátce nabytím obchodního závodu.

(2) Osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny právnícké osoby do veřejného rejstříku nebo jemu odpovídající evidence vedené podle práva příslušného státu, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované právnícké osoby, která byla plátcem.

(3) Právnícká osoba, která při změně právní formy na jinou formu nezaniká ani nepřechází její jmění na právního nástupce, pouze se mění její vnitřní právní poměry a právní postavení jejích společníků, nepřestává být plátcem.

Komentář k § 6b

Toto ustanovení zajišťuje kontinuitu aplikace daně z přidané hodnoty u majetku, dojde-li ke změně vlastníka, a to v případech převodu souhrnu majetku. Podle současné právní úpravy se právní nástupci obchodní korporace, která zanikla nebo byla v rámci přeměny rozdělena a která

byla před přeměnou plátcem, stávají plátcí ze zákona, a to dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Dle odstavce 2 je osoba povinná k dani plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem. **Novela zavádí obdobný režim rovněž i pro ostatní právnické osoby, které obchodními korporacemi nejsou (např. spolky, nadace, nadační fondy, ústavy). Tyto osoby (výchozí podmínkou je, že musí jít o osoby povinné k dani) se stanou plátcem ode dne zápisu jejich přeměny do veřejného rejstříku. Veřejným rejstříkem se rozumí nejen rejstřík dle zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svě- řenských fondů, ve znění pozdějších předpisů, kterým je rejstřík obchodní, rejstřík spol- kový, rejstřík nadační nebo rejstřík ústavů, ale jakýkoliv veřejný rejstřík, např. školský rejstřík. Obdobně pak platí i pro právnické osoby zřízené podle zahraničního práva, které se zapisují do jiných obdobných rejstříků nebo jim odpovídajících evidencí vede- ných podle práva příslušného státu.**

§ 6c

(1) *Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nebo která uskutečňuje zasilání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, a to prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tu- zemsko, je plátcem ode dne poskytnutí těchto služeb nebo dodání tohoto zboží.*

(2) *Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, nebo plnění, na která se použije zvláštní režim jednoho správního místa, je plátcem ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.*

(3) *Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, není osvobozenou osobou a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska touto osobou, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, a to osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží.*

Komentář k § 6c

V odst. 1 je uveden další důvod, který znamená, že osoba povinná k dani, která je neplátcem, se sídlem v tuzemsku se stává plátcem. Důvodem je poskytování služby touto osobou s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nebo která uskutečňuje zasilání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, pokud jsou tato plnění uskutečňována prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko. Taková osoba se stává plátcem dnem poskytnutí těchto služeb nebo dnem dodání zboží.

Příklad

Tuzemská firma A, neplátce daně, má zřízenou provozovnu na Slovensku, která je tam regis- trována k dani. Provozovna na Slovensku poskytne konzultaci k slovenským daňovým zákonům tuzemské firmě B. Protože služba byla poskytnuta s místem plnění podle § 9 odst. 1, tedy s místem plnění v tuzemsku, stává se zřizovatel provozovny, tuzemská firma A plátcem daně.

V odst. 2 je stanovena povinná registrace osobě povinné k dani, která nemá v tuzemsku sídlo, jestliže uskuteční dodání zboží, poskytnutí služby s místem v tuzemsku. Protože při dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, které uskutečňují osoby neusazené v tuzemsku, kdy zboží není přepraveno z jiného členského státu, nelze přenést povinnost přiznat daň na pořizovatele, bude se jednat zejména o dodání zboží. Výjimku tvoří poskytnuté služby touto osobou s mís- tem plnění v tuzemsku, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které je příjemcem služby.

Novela k 29. 7. 2016 přinesla změnu, která je stanovena novým § 108 odst. 1 písm. d), pozmě- něno novelou k 1. 4. 2019 na odst. 3 písm. b). Změna spočívá v tom, že při dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, které uskuteční osoba neusazená v tuzemsku, neplátce daně, kdy pořizovatelem je plátce daně, nemusí se již registrovat za plátce daně dodavatel zboží, ale

dochází k přenesení povinnosti přiznat daň na pořizovatele, plátce daně. Touto změnou nedochází ke změně obsahu § 6c odst. 2, který tak upravuje povinnou registraci osob neusazených v tuzemsku u plnění, kdy pořizovatel u zboží nebo příjemce služby nemůže, resp. nemá povinnost přiznat daň.

Osoby, kterých se tato povinná registrace týká, mohou být registrovány v jiném členském státě, mohou to být osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě a neregistrované v jiném členském státě a také zahraniční osoby povinné k dani. Osoba, která plnění uskutečňuje, je plátcem ode dne uskutečnění plnění.

Pokud tyto osoby poskytnou službu s místem plnění v tuzemsku a příjemcem služby bude plátce daně nebo osoba se sídlem v tuzemsku povinná k dani, ale neplátce, nestává se poskytovatel služby plátcem, protože povinnost přiznat daň má příjemce služby. Plátce daně přizná a osoba povinná k dani se musí identifikovat k dani podle § 6h a má tak povinnost přiznat daň.

Plnění uskutečněná s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku, u kterých se nemusí registrovat poskytovatel služby, byla doplněna o poskytnutí vybraných služeb s použitím zvláštního režimu podle § 110 a násl., pokud poskytovatel služby zvolí za stát identifikace tuzemsko. Jestliže bude poskytovatel služeb poskytovat jiné služby s místem plnění v tuzemsku a současně vybrané služby, bude poskytovatel pouze identifikovanou osobou pro vybrané služby, ale nebude se registrovat jako plátce, pokud jiné služby poskytuje osobě povinné k dani se sídlem v tuzemsku.

Příklad

Americká firma poskytuje elektronické služby tuzemským občanům a registrovala se jako identifikovaná pro zvláštní režim na FÚ pro Jihomoravský kraj. Současně poskytuje americká firma poradenské služby firmám v tuzemsku. Registrace za identifikovanou osobu pro použití ve zvláštním režimu nemá vliv na poskytování poradenských služeb, u kterých má povinnost podle § 108 odst. 1 přiznat daň příjemce služby, aniž by se poskytovatel musel registrovat k dani jako plátce daně v tuzemsku.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku nakoupila v tuzemsku zboží a následně jej prodá další tuzemské firmě v tuzemsku, která je osobou povinnou k dani, ale není plátcem daně. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci slovenské firmy, ale její prodej s místem plnění v tuzemsku je dodání zboží, které znamená, že se slovenská firma stala plátcem dnem prodeje.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku nakoupila v tuzemsku zboží a následně jej dodá v tuzemsku další tuzemské firmě, plátcem daně. Slovenská firma se nemusí registrovat jako plátce, protože povinnost přiznat daň ukládá § 108 odst. 1 písm. d) pořizovateli, plátcem daně.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku nakoupila v tuzemsku zboží a následně jej dodá v tuzemsku německé firmě, registrované k dani v Německu. Slovenská firma dodává zboží s místem plnění v tuzemsku osobě, která není plátcem a jako dodavatel se musí registrovat jako plátce a uplatní vůči německé firmě daň.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku nakoupila v tuzemsku náhradní díl a následně jej použije pro montáž v tuzemsku další tuzemské firmě. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci slovenské firmy a její následná montáž je poskytnutou službou s místem plnění v tuzemsku podle § 9 odst. 1. Slovenská firma se nestane plátcem a nemusí se registrovat v tuzemsku k dani.

Příklad

Slovenská firma neregistrovaná k dani na Slovensku poskytne s místem plnění v tuzemsku stavební práce tuzemskému občanovi. Stavení práce jsou poskytnutou službou s místem plnění v tuzemsku podle § 10 a protože slovenská firma je osobou povinnou k dani, zatímco příjemce služby je osobou nepovinnou k dani, stává se slovenská firma plátcem daně a musí uplatnit za své služby tuzemskou daň.

Příklad

Ukrajinská firma poskytne s místem plnění v tuzemsku stavební práce tuzemskému občanovi. Stavení práce jsou poskytnutou službou s místem plnění v tuzemsku podle § 10 a protože ukrajinská firma je osobou povinnou k dani, zatímco příjemce služby je osobou nepovinnou k dani, stává se ukrajinská firma plátcem daně a musí uplatnit za své služby tuzemskou daň.

V odst. 3 se stává plátcem osoba, která nemá v tuzemsku sídlo a uskuteční dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě, která je jako pořizovatel osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo neregistrovanou, ale povinnou k dani, kdy překročením limitu stanoveného členským státem pořizovatele se stává pro pořizovatele takové pořízení zboží předmětem daně ve státě pořizovatele. Jedná se tedy o plnění, které je osvobozeno od daně s přenesením daňové povinnosti jako dodání zboží podle § 64. Systém reverse charge může uplatnit pouze plátec, a proto se tímto plněním stává dodavatel povinně plátcem. Poté uplatní systém revers charge podle § 64.

Z této registrace je vyjmuta osoba osvobozená podle § 4 odst. 1 písm. n), která tak může dodat zboží z tuzemska do jiného členského státu stejně jako tuzemská osoba povinná k dani, která je neplátcem.

Plátcem se tak stávají pouze osoby, které dodají zboží z tuzemska do jiného členského státu a jsou registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoby povinné k dani. Tyto osoby se v případě uskutečnění plnění podle § 64 stávají plátcí dnem dodání zboží do jiného členského státu.

Příklad

Osoba registrovaná k dani na Slovensku a se sídlem na Slovensku nakoupí v tuzemsku zboží a následně je dodá z tuzemska do Rakouska osobě registrované k dani v Rakousku. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci slovenské osoby, ale její dodání do Rakouska je důvodem pro registraci, protože dnem dodání se stává plátcem daně. Na výstupu uplatní systém reverse charge. Slovenská osoba není osvobozenou osobou.

Příklad

Osoba povinná k dani se sídlem na Ukrajině nakoupí v tuzemsku zboží a následně je dodá z tuzemska do Rakouska osobě registrované k dani v Rakousku. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci ukrajinské osoby, ale její dodání do Rakouska je důvodem pro registraci,

protože dnem dodání se stává plátcem daně. Na výstupu uplatní systém reverse charge. Ukrajinská osoba není osvobozenou osobou.

Příklad

Osoba povinná k dani se sídlem na Slovensku, neregistrovaná k dani, nakoupí v tuzemsku zboží a následně je dodá z tuzemska do Rakouska osobě registrované k dani v Rakousku. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci slovenské osoby a její dodání do Rakouska rovněž není důvodem pro registraci v tuzemsku, protože slovenská osoba je osobou osvobozenou a dodání zboží do jiného členského státu z této osoby nečiní plátce. Na výstupu slovenská osoba daň neuplatní a nemůže uplatnit ani systém reverse charge. Její plnění je totožné s tím, kdy by zboží z tuzemska do Rakouska bylo dodáno tuzemskou osobou povinnou k dani, ale neplátcem.

Příklad

Osoba registrovaná k dani na Slovensku a se sídlem na Slovensku a ukrajinská osoba povinná k dani nakoupí v tuzemsku zboží a následně je budou vyvážet do Ruska. Vývoz zboží není dodáním do jiného členského státu. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci slovenské a ukrajinské osoby a jejich vývoz není důvodem, pro který by se staly plátcí daně. Slovenská a ukrajinská osoba vyvezou zboží do Ruska stejně jako by vyvážela tuzemská osoba povinná k dani. Vývoz je osvobozen od daně. Slovenská osoba a ukrajinská osoba, jako zahraniční osoba, mohou požádat v tuzemsku o vrácení daně uplatněné plátcem při dodání zboží, podle §§ 82a, 82b a § 83.

Příklad

Německá firma registrovaná k dani v Německu dodá zboží z tuzemska na Slovensko slovenské osobě povinné k dani, ale neregistrované k dani. Cena dodaného zboží činí 15 000 EUR a podle slovenských daňových předpisů je překročení limitu při pořízení zboží z jiného členského státu ve výši 14 000 EUR důvodem pro registraci pořizovatele, protože zboží se stává předmětem daně. Německý dodavatel se musí registrovat v tuzemsku jako plátce daně.

§ 6d

Osoba povinná k dani, která je členem skupiny a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku svou částí umístěnou mimo tuzemsko, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, je plátcem ode dne uskutečnění tohoto plnění.

Komentář k § 6d

Novela 2017 opravila chybu v zákoně a doplnila, obdobně jako je uvedeno v § 6c, že osoba povinná k dani, která je členem skupiny a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku svou částí umístěnou mimo tuzemsko, se nestává plátcem, jestliže povinnost přiznat daň z předmětného plnění má osoba, které jsou tato plnění poskytována, tj. příjemce tohoto plnění.

§ 6e

(1) Dědic, který majetek nabył po zemřelém plátcí a který pokračuje v uskutečňování ekonomických činností, je plátcem ode dne přechodu daňové povinnosti zůstavitele.

(2) Pokračováním v uskutečňování ekonomických činností se pro účely tohoto zákona rozumí pokračování v podnikání na základě živnostenského nebo jiného oprávnění nebo pokračování v jiných ekonomických činnostech.

Komentář k § 6e

V případě úmrtí plátce je nadále možná registrace právního nástupce obdobně jako při přeměně společnosti. Pokud osoba oprávněná podle živnostenského zákona pokračuje po zemřelém v jeho živnosti, neplatí povinnost provést dodanění. Dochází vlastně k přeregistraci na osobu oprávněnou, pokud je již plátcem daně. Pokud plátcem daně není a chce využít této možnosti, musí předložit přihlášku k registraci a stává se plátcem ode dne následujícího po úmrtí plátce, aby byla zachována kontinuita dosavadního režimu daně. Tento postup se uplatní v případě, že v živnosti pokračuje jak správce dědictví nebo sám dědic.

V souvislosti se změnami v registraci došlo v novele k legislativně technické změně. Uskutečňování ekonomické činnosti je širší pojem než „podnikání“ a i když toto ustanovení nezahrnuje správce dědictví, dá se říci, že správce dědictví nepodniká svým jménem, ale svým jménem vybírá daň. Nastupuje zde aplikace § 239 odst. 3 daňového řádu.

§ 6f

(1) *Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.*

(2) *Osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.*

Komentář k § 6f

Plátcem se stává osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která dobrovolně podá přihlášku k registraci, a to dnem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci. Tato osoba se může zaregistrovat v případě, že její obrat nedosahuje obrátu pro povinnou registraci a může předložit přihlášku k registraci kdykoliv. Nerezidenti, kteří budou uskutečňovat v tuzemsku plnění s nárokem na odpočet daně, jsou oprávněni podat přihlášku k registraci nejpozději ke dni prvního uskutečnění tohoto plnění

Zákon zpřesňuje v odstavci 1, že se týká tato úprava jak osoby povinné k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která překročila obrat podle § 6 odst. 1, ale která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, ale do budoucna se chystá, že bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, tak osoby povinné k dani, která se rozhodne uplatňovat daň u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor podle § 56a.

Obě tyto osoby se stávají plátcem dnem oznámení rozhodnutí, kterým tuto osobu správce daně zaregistruje. Oznámení rozhodnutí je nutno chápat v duchu § 101 odst. 4 ve spojení v odst. 5 daňového řádu jako okamžik, kdy se příjemce rozhodnutí s ním seznámí. Typicky jde o doručení tohoto rozhodnutí osobě povinné k dani.

Tento systém dále předpokládá, že osoba povinná k dani, která se bude chtít dobrovolně registrovat, si již nebude moci určit, od kterého dne chce být plátcem. Není dán důvod pro prodloužení, než je doba, kterou má správce daně pro rozhodnutí o registraci (30 dnů) a pro dobu doručení (maximálně 10 dnů). Budoucí plátce by neměl mít problém s tím, aby přihlášku k registraci podal až v době, kdy se plátcem chce skutečně stát. Ani v tomto systému není vyloučeno, aby se plátcem stal prakticky okamžitě, neboť není nic jednoduššího, než podat přihlášku na podatelnu správce daně, který, pokud nebude mít nějaké pochybnosti, obratem vydá rozhodnutí o registraci. Tím je celý proces završen.

Identifikované osoby

§ 6g

Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovány osobami, pokud v tuzemsku pořízují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně,

kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží.

Komentář k § 6g

V tomto ustanovení se identifikovanou osobou stává právnická osoba nepovinná k dani a také osoba povinná k dani, tedy právnická i fyzická, které nejsou plátcem, jestliže pořizují v tuzemsku zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Jedná se tedy o zboží, jehož celková hodnota bez daně překročila v příslušném a bezprostředně předcházejícím kalendářním roce limit 326 000 Kč. Pořízené zboží z jiného členského státu do tohoto limitu není předmětem daně. Do tohoto limitu se nezapočítává zboží, které podléhá spotřební dani nebo pořízení nového dopravního prostředku. U tohoto zboží vždy vzniká povinnost přiznat daň při pořízení, a to bez stanoveného limitu. Dále se identifikace netýká prostřední osoby v třístranném obchodě, jestliže je posledním pořizovatelem tuzemská osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku. Naopak, pokud je taková osoba v třístranném obchodě posledním pořizovatelem a není plátcem, stává se identifikovanou osobou ke dni prvního pořízení.

Povinnost identifikovat se a přiznat daň podle tohoto ustanovení vzniká osobám povinným k dani, které mohou být sídlem v tuzemsku, v jiných členských státech nebo ve třetích zemích, pokud nejsou v době pořízení plátcem daně.

Právní úprava spočívá v tom, že pořizovatel se povinně stává identifikovanou osobou, takže mu při pořízení podle § 108 vzniká povinnost přiznat daň, avšak nárok na uplatnění odpočtu daně je podle § 72 a násl. přiznán pouze plátcem daně. Identifikovaná osoba tak má pouze povinnost přiznat daň, ale na rozdíl od plátce daně nemůže uplatnit nárok na odpočet daně.

Výhodou však je, že po splnění povinnosti přiznat daň při pořízení zboží identifikovanou osobu je tato osoba nadále neplátcem daně. Pořizovatel se však může dobrovolně registrovat k dani jako plátec daně podle § 94a, pokud bude uskutečňovat nebo uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně a „přeskočí“ tak povinnou registraci identifikované osoby. Dobrovolná registrace by však měla nastat před pořízením zboží, protože podle § 6f se pořizovatel stává plátcem až ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí správcem daně, že je osoba registrována k dani. Samozřejmě je možné se registrovat dobrovolně jako identifikovaná osoba podle § 97a, což umožní už u prvního pořízení zboží z jiného členského státu dodavateli, aby uplatnil systém reverse charge a neuplatnil tak daň svého členského státu. Dobrovolná registrace za osobu identifikovanou je podle § 97a možná pouze v případech uvedených v tomto ustanovení. V jiných případech ji zákonná úprava neumožňuje.

Příklad

Tuzemská firma, neplátec, pořídí ze Slovenska zboží od slovenské osoby registrované k dani v ceně 350 000 Kč. Pořizovatel se stává povinně identifikovanou osobou ke dni pořízení a je povinen přiznat daň. Pořizovateli nevzniká nárok na odpočet daně.

Příklad

Německá firma registrovaná k dani v Německu, neplátec, pořídí ze Slovenska zboží do tuzemska od slovenské osoby registrované k dani v ceně 350 000 Kč. Pořizovatel se stává povinně identifikovanou osobou ke dni pořízení a je povinen přiznat daň. Pořizovateli nevzniká nárok na odpočet daně. Má však, jako osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, nárok na vrácení daně podle § 82a, 82b.

Příklad

Ukrajinská firma, neplátec, pořídí ze Slovenska zboží do tuzemska od slovenské osoby registrované k dani v ceně 350 000 Kč. Pořizovatel se stává povinně identifikovanou osobou ke dni

pořízení a je povinen přiznat daň. Pořizovateli nevzniká nárok na odpočet daně, protože je ukrajinská firma zahraniční osobou povinnou k dani, může požádat o vrácení daně podle § 83.

§ 6h

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou ode dne přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o

- a) poskytnutí služby,*
- b) dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo*
- c) dodání zboží soustavami nebo sítěmi.*

Komentář k § 6h

Identifikovanou osobou se stává tuzemská osoba povinná k dani, která má v tuzemsku sídlo nebo provozovnu, není plátcem daně a je jí poskytnuta služba s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku. Jedná se tedy o osoby se sídlem v jiném členském státě registrované k dani nebo neregistrované k dani, ale povinné k dani nebo zahraniční osoby povinné k dani.

Povinnost identifikace vzniká příjemci služby u všech poskytnutých služeb, u kterých je místo plnění stanoveno v tuzemsku, u dodání zboží s instalací nebo s montáží s místem plnění v tuzemsku a dodání zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění v tuzemsku. Povinnost identifikovat se k dani a následně přiznat daň, vzniká tuzemské osobě povinné k dani, neplátcí, bez ohledu na to, zda je poskytovatel služby registrován k dani v jiném členském státě či nikoliv, protože osoba neusazená v tuzemsku podle § 4 odst. 1 písm. m) představuje osobu povinnou k dani, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu a tudíž se jedná o osobu registrovanou v jiném členském státě, neregistrovanou v jiném členském státě a zahraniční osobu, pro něž je společné, že jsou osobami povinnými k dani.

Příjemce služby je povinen, jako identifikovaná osoba, přiznat v tuzemsku daň podle § 108, ale nemá nárok na odpočet daně, protože identifikovaná osoba není plátcem. I v těchto případech je možné „přeskočit“ povinnou registraci identifikované osoby a dobrovolně se registrovat jako plátcem daně, jak je uvedeno v komentáři k § 6g.

Po splnění daňové povinnosti v tuzemsku je osoba identifikovaná pro další uskutečnění plnění opět neplátcem daně.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku poskytne konzultační služby k DPH tuzemskému daňovému poradci, neplátcí daně. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo příjemce služby v tuzemsku a daňový poradce se ke dni uskutečnění plnění stává identifikovanou osobou. Přizná daň a nemá nárok na odpočet daně.

Příklad

Slovenská firma neregistrovaná k dani na Slovensku poskytne konzultační služby k DPH tuzemskému daňovému poradci, neplátcí daně. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo příjemce služby v tuzemsku a daňový poradce se ke dni uskutečnění plnění stává identifikovanou osobou. Přizná daň a nemá nárok na odpočet daně.

Příklad

Norská firma poskytne konzultační služby k DPH tuzemskému daňovému poradci, neplátcí daně. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo příjemce služby v tuzemsku a daňový poradce

se ke dni uskutečnění plnění stává identifikovanou osobou. Přízná daň a nemá nárok na odpočet daně.

Obdobný postup bude uplatňovat příjemce služby, neplátce, jestliže budou poskytnuty služby s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku, kdy místo plnění bude určeno podle § 10–10d, § 7 odst. 3 nebo § 7a odst. 1 nebo 3.

Příklad

Slovenský zedník, neregistrovaný k dani, poskytne zednické práce na budově v tuzemsku, kterou má v majetku tuzemská firma, neplátce daně. Místem plnění u poskytnuté služby je podle § 10 tuzemsko a protože službu poskytla osoba neusazená v tuzemsku, stává se tuzemská firma identifikovanou osobou a přízná v tuzemsku daň, bez nároku na odpočet daně.

Příklad

Slovenská firma, registrovaná k dani na Slovensku, dodá do tuzemska stroj a zavázala se, že zajistí instalaci. Příjemcem služby je tuzemská firma, neplátce daně. Místem plnění u poskytnuté služby je podle § 7 odst. 3 tuzemsko a protože službu poskytla osoba neusazená v tuzemsku, stává se tuzemská firma identifikovanou osobou a přízná v tuzemsku daň, bez nároku na odpočet daně.

§ 6i

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou ode dne poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně.

Komentář k § 6i

Identifikovanou osobou se stane osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, jestliže poskytne službu s místem plnění podle § 9 odst. 1, s místem plnění v jiném členském státě osobě povinné k dani, pokud taková služba není v jiném členském státě osvobozena od daně.

Současná právní úprava je pro poskytovatele služby velice výhodná, protože identifikace umožňuje pouze přenést povinnost přiznat daň na osobu povinnou k dani do jiného členského státu, pro kterou je služba poskytnuta, ale pro další plnění zůstává neplátcem daně. Na rozdíl od § 6g a 6h, u poskytnuté služby se nejedná o nárok na odpočet, ale pouze o uvedení plnění do daňového přiznání, takže registrace k identifikaci nemá pro osobu povinnou k dani žádný negativní vliv.

Proti právní úpravě § 6h, kdy identifikace osoby povinné k dani je povinná u všech poskytnutých služeb s místem v tuzemsku, bez ohledu podle jakých ustanovení je místo plnění v tuzemsku stanoveno, je identifikace u poskytnuté služby povinná pouze u služby, kdy je místo plnění stanoveno v jiném členském státě podle § 9 odst. 1. U služeb, kde je místo plnění stanoveno podle jiných ustanovení, nevzniká osobě povinné k dani, která služby poskytuje, registrace identifikované osoby.

Příklad

Tuzemský podnikatel přeložil do češtiny z maďarštiny román a fakturuje maďarskému vydavateli, registrovanému k dani v Maďarsku, honorář. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo vydavatele v Maďarsku. Překladatel se stává identifikovanou osobou, uplatní systém reverse charge a přenese povinnost přiznat daň na maďarského příjemce služby. Službu uvede do daňového přiznání a do Souhrnného hlášení.

Příklad

Tuzemský podnikatel přeložil do češtiny z ruštiny román a fakturuje ruskému vydavateli honorář. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo vydavatele v Rusku. Překladač se nestává identifikovanou osobou, protože místem plnění není členský stát, ale třetí země a fakturuje bez daně jako neplátce.

Příklad

Tuzemský zedník, neplátce daně, opravil na Slovensku budovu slovenské firmě registrované k dani na Slovensku. Místem plnění je podle § 10 Slovensko, a protože u této služby nebylo stanoveno místo plnění podle § 9 odst. 1, nestává se zedník, osoba povinná k dani, identifikovanou osobou a poskytne službu jako neplátce daně.

§ 6j

Osoba povinná k dani, která není plátcem, se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která bude poskytovat vybrané služby v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa, je identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.

Komentář k § 6j

Zavedením zvláštního režimu jednoho správního místa pro poskytování vybraných služeb podle § 110–110ze, byl instalován do zákona § 6j, který tuzemským osobám povinným k dani umožňuje dobrovolnou registraci identifikované osoby pro použití v tomto režimu a osoba povinná k dani je registrována pro použití ve zvláštním režimu dnem, který následuje po dni, ve kterém bylo osobě povinné k dani doručeno rozhodnutí správce daně o registraci.

§ 6k

Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, které budou v tuzemsku pořizovat zboží z jiného členského státu, jsou identifikovanými osobami ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým jsou tyto osoby registrovány.

Komentář k § 6k

Právní úprava tohoto ustanovení již nenavazuje na § 2b, který umožňoval osobě povinné k dani, neplátci, registrovat se za identifikovanou osobu pouze pokud nebyla při pořízení překročená částka (cena) 326 000 Kč. Šlo tedy o registraci dobrovolnou. Tato úprava tak umožňuje, aby se pořizovatel dobrovolně registroval před uskutečněním plnění, i když cena pořízeného zboží přesáhne částku 326 000 Kč. Na tuto právní úpravu navazuje i § 97a, který umožňuje dobrovolnou registraci za osobu identifikovanou všem a bez ohledu na cenu pořízeného zboží. Protože se ze strany pořizovatele jedná o dobrovolné rozhodnutí, je i registrace za osobu identifikovanou možné uskutečnit před vlastním plněním a přidělené DIČ k identifikaci sdělit dodavateli do jiného členského státu, který tak uplatní ve svém členském státě systém reverse charge a pořizovatel pořídí zboží bez daně členského státu dodavatele. Samozřejmě, že pořizovatel, jako osoba identifikovaná má povinnost přiznat v tuzemsku daň, bez nároku na odpočet daně, protože není plátcem daně. Při takové registraci je pořizovatel registrován k dani za osobu identifikovanou dnem, který následuje po dni oznámení správcem daně o registraci.

Příklad

Tuzemská firma, neplátce daně bude pořizovat zboží v hodnotě 300 000 Kč ze Slovenska od firmy registrované k dani na Slovensku. Pořizovateli nevznikla povinnost registrace za osobu identifikovanou podle § 6g, ale podle § 2b požádá správce daně o dobrovolnou registraci za identifikovanou osobu a obdrží přidělené identifikační daňové číslo. Protože registrace je v tomto případě dobrovolná, může nastat před uskutečněním plněním. Přidělené DIČ sdělí dodavateli

na Slovensko a dodavatel vystaví daňový doklad bez uplatněné slovenské daně. Protože pořizovatel není plátcem, ale identifikovanou osobou, vzniká mu povinnost přiznat daň v tuzemsku, ale nemá nárok na odpočet daně.

Příklad

Tuzemská firma, neplátce daně, bude pořizovat zboží z Německa v hodnotě 500 000 Kč a může se dobrovolně registrovat v tuzemsku za identifikovanou osobu. Od správce daně obdrží identifikační daňové číslo, které je uvedeno v databázi osob registrovaných k dani. Před uskutečněním plnění jej sdělí německému dodavateli a ten při dodání zboží uplatní systém reverse charge a vystaví daňový doklad bez daně, protože zboží osvobodí od daně. Osoba identifikovaná tak přizná daň v tuzemsku bez nároku na odpočet, ale cena zboží nebude zatížena německou daní.“

§ 6l

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována, pokud

a) od osoby neusazené v tuzemsku bude přijímat zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud se jedná o

- 1. poskytnutí služby,*
- 2. dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo*
- 3. dodání zboží soustavami nebo sítěmi, nebo*

b) bude poskytovat službu s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně.

Komentář k § 6l

Podle § 6l lze podat osobou povinnou k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, žádost o dobrovolnou registraci za identifikovanou osobu v případě přijatých služeb s místem v tuzemsku, poskytnutých osobou neusazenou v tuzemsku podle § 4 odst. 1 písm. m), a to před dnem zdanitelného plnění, tedy před dnem poskytnuté, resp. přijaté služby. Identifikovanou osobu se stává osoba povinná k dani dnem, který následuje po dni oznámení správcem daně o registraci. Na rozdíl od § 6k, nemá toto ustanovení praktický význam, protože na rozdíl od pořízení zboží, u přijatých služeb vzniká příjemci v tuzemsku povinná registrace za osobu identifikovanou podle § 6h, takže dobrovolná registrace před přijatou službou v podstatě nic neřeší. Pro uplatnění systému reverse charge stačí poskytovateli služby skutečnost, že příjemce služby je osobou povinnou k dani a tudíž nemusí být osobou registrovanou. Povinnost registrace vzniká příjemci služby ke dni, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň podle § 6h.

Stejně je tomu u poskytnutých služeb osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která poskytuje služby podle § 9 odst. 1 s místem plnění v jiném členském státě. Vedle této dobrovolné registrace před poskytnutými službami, stanoví § 6i povinnou registraci za identifikovanou osobu ke dni uskutečnění plnění, takže registrace před poskytnutím služby nemá praktický význam. Dobrovolná registrace za identifikovanou osobu znamená registraci dnem, který následuje pod ni, kdy správce daně oznámí registraci poskytovateli služeb.

Díl 2 Místo plnění

Oddíl 1 Stanovení místa plnění při dodání zboží

§ 7

Místo plnění při dodání zboží

(1) Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

(2) Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.

(3) Při dodání zboží s instalací nebo montáží se za místo plnění považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.

(4) Pokud však zboží je dodáno na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území Evropské unie, za místo plnění se považuje místo zahájení přepravy osob. Zpáteční přeprava se považuje za samostatnou přepravu.

(5) Pro účely odstavce 4 se rozumí

a) místem zahájení přepravy osob první místo, kde mohly nastoupit osoby na území Evropské unie,
b) místem ukončení přepravy osob poslední místo, kde mohly vystoupit osoby na území Evropské unie,

c) přepravou osob uskutečněnou na území Evropské unie část přepravy uskutečněná bez zastávky ve třetí zemi mezi místem zahájení a ukončení přepravy osob.

(6) Místem plnění při dodání nemovitě věci je místo, kde se nemovitá věc nachází; v případě práva stavby je tímto místem místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.

Komentář k § 7

V odstavci 1 se právní úprava týká případů stanovení místa plnění, kdy při dodání zboží nedochází k zajištění přepravy ani prodávajícím, kupujícím, ani třetí osobou. Jedná se tedy o případy, kdy prodávající nemá žádné důkazní prostředky o přepravě zboží, kterou si zajišťuje kupující. Proávající tyto důkazní prostředky ani nezjišťuje. Pro prodávajícího se tak takové dodání zboží stává dodáním zboží bez přepravy a odeslání. Typickým dodáním bez přepravy a odeslání je prodej zboží v maloobchodě, kdy prodávající automaticky považuje prodej zboží i plátcí daně za dodání bez přepravy a odeslání. Právní úprava tohoto stanovení nerozlišuje kupujícího na plátce, osobu, která není plátcem daně, osobu registrovanou k dani v jiném členském státě nebo osobu z třetí země. Z uvedeného vyplývá, že místem plnění, je-li dodávajícím plátcem daně v tuzemsku, je místo, kde je zboží dodáváno, tedy tuzemsko. Plátcem je tak povinen uplatnit daň na výstupu vůči všem osobám, kterým zboží dodává.

Příklad

Zboží je prodáváno supermarketem Makro a kupujícím je rakouský podnikatel. Kupující vyžaduje po prodávajícím daňový doklad a sdělí mu svoje DIČ, z kterého je zřejmé, že je registrován k DPH v Rakousku. Proávající je však uplatněna daň na výstupu, protože posoudí dodání zboží, u kterého nezajišťuje přepravu a nemá žádné důkazní prostředky, kterými by přepravu správci doložil, jako dodání zboží bez přepravy. Uplatní tedy na výstupu daň i vůči osobě registrované k dani v jiném členském státě, protože registrace k dani v jiném členském státě nestačí pro uplatnění systému reverse charge a tím k osvobození při dodání zboží.

V odstavci 2 je stanoveno místo plnění při dodání zboží, které je spojeno s přepravou nebo odesláním. V těchto případech může přepravu zboží zajišťovat prodávající, kupující nebo

zmocněná třetí osoba, kterou může uskutečněním přepravního výkonu pověřit, resp. zmocnit jak kupující, tak prodávající. V praxi to bývá obvykle spediční firma nebo přímo dopravce.

Podle odst. 2 je místem plnění místo, kde se přeprava začíná uskutečňovat. V tomto ustanovení je upraveno místo plnění při dodání zboží v tuzemsku a v takovém případě je místem plnění tuzemsko, protože v tuzemsku došlo k zahájení přepravního výkonu. Při dodání zboží v tuzemsku není stanovení místa plnění zvlášť důležité, protože místem plnění bude vždy tuzemsko.

Při dodání zboží do jiného členského státu se uplatní toto ustanovení, ale pokud je zboží dodáváno do jiného členského státu pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, uplatní se systém reverse charge podle § 64 ZDPH, kde bude také podrobněji o tomto dodání pojednáno. V tomto ustanovení není rovněž rozhodující, kdo je kupujícím zboží, protože místo plnění, při dodání zboží v tuzemsku, které je spojeno s přepravou nebo odesláním, zůstává v tuzemsku podle místa zahájení přepravy. Výjimku tvoří dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, kdy se postupuje podle § 64 ZDPH.

V odstavci 2 je také upraveno místo plnění při následném dodání zboží, které bylo dovezeno ze třetí země a vznikla u takto dovezeného zboží daňová povinnost. Místem plnění je v takovém případě místo, ve kterém vznikla při dovozu zboží povinnost přiznat daň. Povinnost přiznat daň při dovozu zboží je stanovena v § 23 ZDPH. Jestliže je zboží dovezeno do tuzemska a je propuštěno do celních režimů, ve kterých vzniká povinnost přiznat daň (např. režim volného oběhu), je místem plnění tuzemsko. Následné dodání zboží do jiného členského státu se řídí místem vzniku povinnosti přiznat daň při dovozu zboží, tedy tuzemskem, případně uplatněním § 64 ZDPH.

Jestliže je zboží dovezeno do tuzemska a nevznikla povinnost přiznat daň při dovozu zboží a zboží je dále dodáno do jiného členského státu, neuplatní se toto ustanovení, protože se stále jedná o dovoz zboží, který bude ukončen v členském státě, ve kterém vznikne povinnost přiznat daň při dovozu zboží. Nejedná se tudíž o následné dodání zboží ve smyslu odstavce 2.

Příklad

Zboží je dodáváno prodávajícím s tím, že prodávající zajišťuje i přepravu zboží z Prahy do Brna. Kupujícím je osoba registrovaná k dani v Rakousku a ta sdělí prodávajícímu svoje rakouské DIČ. Proávající postupuje při stanovení místa plnění podle odst. 2, protože místem plnění musí zůstat tuzemsko (Praha), kde byl přepravní výkon zahájen. Proávající nemůže uplatnit reverse charge, protože nedochází k dodání zboží do jiného členského státu. Existence rakouského DIČ není důvodem pro jiný postup. Zboží podle místa plnění podléhá na výstupu tuzemské dani.

Příklad

Zboží je do tuzemska dovezeno tuzemskou osobou A, plátcem daně, a je propuštěno do volného oběhu, čímž u dovezeného zboží vznikla povinnost přiznat daň. Po propuštění zboží do volného oběhu je zboží dodáno do Rakouska osobě, která není v Rakousku registrována k dani. Místem plnění při dovozu je tuzemsko podle vzniku povinnosti přiznat daň a místem plnění při následném dodání zboží je místo, kde vznikla povinnost přiznat daň při dovozu zboží, tedy v tuzemsku. Osoba A neuplatní reverse charge podle § 64 ZDPH a podle místa plnění podléhá zboží na výstupu tuzemské dani.

Příklad

Zboží je do tuzemska dovezeno tuzemskou osobou A, plátcem daně, a je propuštěno do volného oběhu, čímž u dovezeného zboží vznikla povinnost přiznat daň. Po propuštění zboží do volného

oběhu je zboží dodáno do Rakouska osobě, která je v Rakousku registrovaná k dani. Místem plnění při dovozu je sice tuzemsko, ale následně je dodání zboží z tuzemska do Rakouska posouzeno jako dodání podle § 64 ZDPH, plátce uplatní systém reverse charge a podle místa plnění podléhá zboží dani v Rakousku a daň přizná rakouský pořizovatel zboží.

Příklad

Zboží je dovezeno tuzemskou osobou A, plátcem daně, a je propuštěno do volného oběhu v Německu, čímž u dovezeného zboží vzniká povinnost přiznat daň. Po propuštění zboží do volného oběhu je zboží dodáno do Rakouska osobě, která je v Rakousku registrována k dani. Dodavatelem je tuzemská osoba, plátce daně a aby byl použit systém reverse charge při dodání z Německa do Rakouska, musí se plátce registrovat k dani v Německu.

Následné dodání zboží z Německa do Rakouska je plněním, kdy osoba A s DIČ DE uplatní reverse charge podle německé právní úpravy a podle místa plnění podléhá zboží dani v Rakousku a daň přizná rakouský pořizovatel zboží.

V odstavci 3 je pojednáno o místě plnění při dodání zboží, které je spojeno s jeho instalací nebo montáží. Jedná se o případy, kdy se dodávající osoba zavazuje k instalaci nebo k montáži tohoto zboží. Zákonná úprava nestanoví povinnost instalace nebo montáže dodávajícímu, ale umožňuje, aby instalaci nebo montáž uskutečnila třetí osoba, kterou smluvně zajistí dodávající osoba. Jedná se tedy o tzv. „subdodávku“. Podstatné pro stanovení místa plnění je, že dodávající osoba se zavazuje, že provede nebo zajistí montáž nebo instalaci zboží. Takové tvrzení bude nutné doložit správci daně obvykle smlouvou o dílo nebo jinou formou písemného závazku.

Místem plnění je v těchto případech vždy místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno, bez ohledu na osobu, které je zboží dodáváno, což je důležité v případech dodání zboží do jiného členského státu. Jestliže bude dodání zboží s instalací nebo montáží uskutečňováno pro osobu v jiném členském státě, která není registrována k dani, bude prokázání montáže nebo instalace rozhodující, protože místem plnění bude členský stát, kde dojde k instalaci nebo montáži. Pokud by však součástí kupní smlouvy nebyl závazek provedení instalace nebo montáže, bylo by v takovém případě stanoveno místo plnění podle odst. 2 bez použití ustanovení § 64 ZDPH, protože by došlo „pouze“ k dodání zboží.

Při dodání zboží s montáží nebo s instalací jsou uzavírány obvykle smlouvy o dílo, protože uzavřený závazek jde nad rámec kupní smlouvy. Dodavatel se zavazuje, že nejen dodá zboží, ale zajistí montáž nebo instalaci a tím tento závazek dostává charakter poskytnuté služby.

V daňovém přiznání tak plátce bude tímto plněním vykazovat poskytnutí služby a nikoliv „dodání zboží“.

Příklad

Plátce daně dodává zboží s instalací do Rakouska osobě, která je osobou nepovinnou k dani. Místem plnění bude místo, kde dochází k instalaci, tedy v Rakousku. Podle takto stanoveného místa plnění bude při dodání zboží uplatněna tuzemská daň. Daň uplatní plátce daně registrací k dani v Rakousku.

Příklad

Plátce daně dodává zboží do Rakouska osobě, která není v Rakousku registrována k dani. Místem plnění bude místo, kde dochází k zahájení přepravy, tedy v tuzemsku. Podle takto stanoveného místa plnění bude při dodání zboží uplatněna tuzemská daň. V tomto příkladě se nejedná o dodání zboží s montáží nebo s instalací, ale pouze o dodání zboží.