

DPH 2023

výklad s příklady

navýšení obratu

místo plnění při prodeji zboží na dálku

nová lhůta při nesplnění povinnosti související
s kontrolním hlášením

snížení pokuty za porušení povinnosti související
s kontrolním hlášením

vyloučení vzniku pokuty za nepodání kontrolního hlášení

zpětný leasing



Zdeněk Kuneš, Pavla Polanská,
Oto Paikert, Svatopluk Galočík

DPH 2023

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

**Ing. Pavla Polanská, Ing. Zdeněk Kuneš, JUDr. Svatopluk Galočík,
Ing. Oto Paikert**

DPH 2023

výklad s příklady

Ing. Pavla Polanská a JUDr. Svatopluk Galočík připravili výklad

§§ 1–2b, 4, 6c, 6fa, 6g–6l, 7–10i, 11, 12, 13a, 16–20, 23–25, 33, 33a, 38–41, 63–71h, 80–87, 93–94a, 97, 97a, 100b, 102, 103, 108, 108a, 109aa–110za + přechodná ustanovení

Ing. Zdeněk Kuneš a Ing. Oto Paikert připravili výklad

§§ 3, 4a, 4b, 5–5c, 6, 6b, 6d, 6e, 6f, 13, 14–15b, 20a, 21, 22, 26–32a, 34–37a, 42–62, 72–79e, 89–92i, 95a, 96, 98–100a, 101–101k, 104–107a, 109–109a, 110zb–110zy + přílohy

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7

tel.: 234 264 401

www.grada.cz

jako svou 8 776. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Sazba Jan Šístek

Odpovědná redaktorka Ing. Kateřina Patková

Počet stran 464

Devatenácté vydání, Praha 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023

Výtiskly Tiskárny Havlíčkův Brod a.s.

© GRADA Publishing, a.s., 2023

ISBN 978-80-271-6807-1 (ePub)

ISBN 978-80-271-6806-4 (pdf)

ISBN 978-80-271-3983-5 (print)

Obsah

Úvodem	6
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty	7

Část první

ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ	7
Hlava I – Obecná ustanovení	7
Hlava II – Uplatňování daně	26
Hlava III – Zvláštní režimy	318
Hlava IV – Režim přenesení daňové povinnosti	330
Hlava V – Správa daně v tuzemsku	340

Část druhá

PŘECHODNÁ, ZRUŠOVACÍ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ	438
---	-----

Použité právní předpisy a jejich zkratky

zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
DŘ/daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
SDEU	Judikatura Soudního dvora Evropské unie
směrnice Rady	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
nařízení Rady	Nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
zákon o spotřebních daních	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
celní zákon	Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon
celní kodex	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie
prováděcí nařízení k celnímu kodexu	Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

Použité zkratky v publikaci

CZ-CPA	Číselný kód klasifikace produkce
DAP	Daňové přiznání
DPH	Daň z přidané hodnoty
DUZP	Datum uskutečnění zdanitelného plnění
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
SH	Souhrnné hlášení
KH	Kontrolní hlášení
KVKDP	Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
DIČ	Daňové identifikační číslo
NSS	Nejvyšší správní soud

Úvodem

V publikaci jsme pro Vás připravili detailní komentáře ke všem ustanovením zákona o DPH.

Vydání, které držíte v rukou, obsahuje komentáře i ke všem změnám zákona o DPH, které přinesly novely zákona o DPH, jejichž účinnost nastala v průběhu roku 2022, a to zejména novela č. 366/2022 Sb., účinná od 1. ledna 2023.

Do textů jednotlivých paragrafů zákona o DPH jsou zapracovány novelizace přijaté a publikované ve Sbírce zákonů, jejichž účinnost je stanovena od 1. ledna 2023, změna celého nového textu je vyznačena tučným písmem. U novelizací účinných později během daného roku jsou texty zdůrazněny přeškrtnutým/podtrženým písmem. Novelizace účinné v pozdějších letech nejsou z důvodu přehlednosti zapracovány. U novelizací nabývajících účinnosti již během předešlého roku (tj. 2022) je zvýraznění také tučné, ale pouze dané číslo paragrafu, odstavce aj.

Od 27. dubna 2022 došlo k doplnění ustanovení týkajících se osvobození při dovozu a osvobození dodání zboží ve zvláštních případech ve vazbě na zboží určené ke zvládnutí pandemie COVID-19, a to v případech, kdy je dané zboží dováženo či nakupováno agenturou nebo subjektem založeným podle práva Evropské unie nebo Evropskou komisí.

Od 1. července 2022 došlo k dílčím změnám v ustanoveních, která upravují pořízení zboží z jiného členského státu, osvobození při dovozu zboží a osvobození dodání zboží ve zvláštních případech.

Od 1. ledna 2023 došlo ke zvýšení limitu obratu pro povinnou registraci plátce z částky 1 000 000 Kč na částku 2 000 000 Kč.

Ve vazbě na tuto změnu jsou pro osoby povinné k dani, které překročily částku obratu 1 000 000 Kč, ale nepřekročily částku 2 000 000 Kč, důležitá přechodná ustanovení.

Dále došlo v zákonu o DPH ke zpřesnění působnosti specifického pravidla pro stanovení místa plnění při prodeji zboží na dálku.

Rovněž došlo ke změně postupu při nesplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením. Bylo upřesněno, že v případě, kdy plátcí byla doručena výzva správce daně k podání kontrolního hlášení, ale plátcí povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla, sdělí plátcé správci daně tuto skutečnost pouze prostřednictvím kontrolního hlášení, a to formou tzv. rychlé odpovědi na výzvu.

Dále se upravuje lhůta pro reakci plátce na výzvu správce daně vydávanou v případě, že má správce daně pochybnosti o správnosti nebo úplnosti údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, a doručovanou prostřednictvím datových schránek.

Bylo vyloučeno uložení pokuty za pozdní podání kontrolního hlášení u plátce, kterému nevznikla povinnost podat kontrolní hlášení a který v reakci na výzvu k jeho podání prostřednictvím kontrolního hlášení správci daně sdělil, že povinnost podat kontrolní hlášení neměl.

Výše pokuty za nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě se pro určité plátce snižuje na polovinu.

Dále se rozšiřuje úprava vyloučení vzniku pokuty za nepodání kontrolního hlášení.

Navýšení obratu se týká také procesních postupů při zrušení registrace plátce z moci úřední, u dobrovolného zrušení registrace plátce a v případech, kdy je plátcům umožněno požádat o zrušení registrace dříve než po uplynutí 1 roku od jejího vzniku.

V publikaci je také uveden nový postup uplatnění daně u zpětného leasingu.

Ing. Zdeněk Kuneš a Ing. Pavla Polanská

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., zákona č. 80/2019 Sb., zákona č. 256/2019 Sb., zákona č. 283/2020 Sb., zákona č. 299/2020 Sb., zákona č. 343/2020 Sb.*, zákona č. 527/2020 Sb., zákona č. 609/2020 Sb., zákona č. 284/2021 Sb., zákona č. 355/2021 Sb., zákona č. 363/2021 Sb.*, zákona č. 371/2021 Sb., zákona č. 93/2022 Sb.,

zákona č. 366/2022 Sb. a zákona č. 432/2022 Sb.*

*Ustanovení zákona účinná od roku 2024 a dále nejsou do textu z důvodů přehlednosti zapracována.

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 zákon upravuje daň z přidané hodnoty, přičemž vychází ze souvisejících předpisů Evropské unie, zejména směrnice Rady, 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 Evropské unie.

§ 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 zde upravuje, co podléhá dani v tuzemsku.

V odst. 1 jsou vyjmenována plnění a podmínky, za kterých se tato plnění stávají předmětem daně.

Předmětem daně je, za splnění dále uvedených podmínek, dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží ze třetí země do tuzemska.

Aby bylo dodání zboží, poskytnutí služby nebo pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně v České republice, musí být splněna hlavní podmínka, a to, že dané plnění uskutečňuje osoba povinná k dani, která jedná jako taková. Vymezení osoby povinné k dani je uvedeno v § 5. Pojem „která jedná jako taková“ se váže zejména k osobám, které jsou ve vztahu k některým jimi vykonávaným činnostem v postavení osoby povinné k dani, a zároveň jsou ve vztahu k jiným činnostem (či jednáním) v postavení osoby nepovinné k dani (např. fyzická osoba podnikající jako OSVČ na základě živnostenského oprávnění vystupuje v souvislosti se svojí podnikatelskou činností jako osoba povinná k dani, ale zároveň v některých svých jednáních vystupuje jako fyzická osoba nepodnikatel). Výjimku z uvedeného obsahuje odst. 1 písm. c) bod 2, dle kterého je pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu předmětem daně i v případě, že je uskutečněno osobou nepovinnou k dani. Tato výjimka se uplatní výlučně v případě pořízení nových dopravních prostředků, které spadají do definice vymezené v § 4 odst. 4 písm. b) zákona o DPH.

Dodání zboží, poskytnutí služby nebo pořízení zboží z jiného členského státu uskutečněno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a dále pořízení nového dopravního prostředku osobou nepovinnou k dani jsou předmětem daně jen v případě, že je plnění uskutečněno za úplatu a má místo plnění v tuzemsku. Co se rozumí pro účely daně z přidané hodnoty úplatou je upraveno v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

Problematika určení místa plnění je upravena v § 7 až 10i zákona o DPH. Pokud je místo plnění dle uvedených pravidel stanoveno mimo Českou republiku, není toto plnění předmětem daně v České republice, ale může být předmětem daně v té zemi, ve které má místo plnění.

Dovoz zboží ze země mimo Evropskou unii (tzn. ze třetí země) do České republiky je předmětem daně, pokud má dovoz zboží místo plnění v tuzemsku. Dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku je předmětem daně, bez ohledu na to, zda je zboží dováženo osobou povinnou k dani či osobou nepovinnou k dani a bez ohledu na to, zda je za zboží poskytnuta úplata.

V odst. 2 je upraveno, že zdanitelným plněním je pouze takové plnění, které je předmětem daně, tzn. splňuje podmínky uvedené v odst. 1, a které není od daně osvobozeno. Jinými slovy, plnění, která jsou předmětem daně, se dělí na plnění zdanitelná a plnění osvobozená.

§ 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 zemědělcce, 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 vyjmenovává plnění, která jsou vyňata z předmětu daně vymezeného § 2 zákona o DPH.

Dle odst. 1 písm. a) není předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže by toto zboží bylo v tuzemsku osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10 zákona o DPH. Zavedením této výjimky jsou zachovány pro kupujícího stejné podmínky při pořízení zboží z jiného členského státu jako při dodání téhož zboží v tuzemsku.

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

1. *zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi, který je upraven v § 90 zákona o DPH 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, 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 zákona o DPH. Jestliže tuzemská osoba B, plátce, 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 písm. a) zákona o DPH a pořízení potravin nebude pro plátce B předmětem daně v tuzemsku.

Příklad

Autobazar, plátce, pořizuje ojetý osobní automobil od autobazaru v Německu, který je registrován k dani v Německu. Autobazar dodává automobil ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím, takže nezdaňuje celou prodejní cenu automobilu, ale pouze uplatní německou daň ze své přírážky. Autobazar v tuzemsku pořídí ojetý automobil ve zvláštním režimu, který započal dodavatel, a pořízení automobilu není pro pořizovatele v tuzemsku předmětem daně dle § 2a odst. 1 písm. b) zákona o DPH, takže daň při pořízení nepřiznává.

V odst. 2 jsou vyjmenovány další případy pořízení zboží z jiného členského státu, které nejsou předmětem daně. Jedná se o situace, kdy celková hodnota pořízeného zboží nepřekročila v příslušném ani v bezprostředně předchozím kalendářním roce částku 326 000 Kč a 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 nebo provozovnou v jiném členském státě, která není v tomto jiném členském státě registrovaná k dani a která zároveň 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. právnickou osobou nepovinnou k dani.

Limit 326 000 Kč je uplatňován jestliže pořízení zboží z jiného členského státu do tuzemska uskutečňuje osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která je neplátcem, osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě, která není registrovaná v žádném členském státě (osvobozená osoba podle § 4 odst. 1 písm. m) zákona o DPH), osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně a právnická osoba nepovinná k dani.

Jestliže pořizují zboží z jiného členského státu do tuzemska osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoby, mají povinnost registrovat se v tuzemsku podle § 6g za identifikovanou osobu i v případě, že limit 326 000 Kč není překročen.

Příklad

Firma se sídlem a registrací k dani na Slovensku přemísťuje svoje zboží v ceně 200 000 Kč ze Slovenska do tuzemska. Protože takové plnění je v tuzemsku pořízením zboží a místem plnění je podle § 11 zákona o DPH místo ukončení přepravy v tuzemsku, stává se slovenská firma v důsledku pořízení zboží podle § 6g zákona o DPH identifikovanou osobou a přizná v tuzemsku daň.

Příklad

Firma se sídlem na Slovensku, neregistrovaná k dani v žádném členském státě, přemísťuje svoje zboží v ceně 200 000 Kč ze Slovenska do tuzemska. Přestože je takové plnění v tuzemsku pořízením zboží a místem plnění je podle § 11 zákona o DPH místo ukončení přepravy v tuzemsku, nestává se slovenská firma v tuzemsku podle § 6g zákona o DPH identifikovanou osobou, protože takové plnění pro ni není předmětem daně v tuzemsku dle § 2a odst. 2 zákona o DPH. Slovenská firma je osvobozenou osobou a nedošlo k překročení limitu 326 000 Kč.

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

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

V odst. 4 je stanoveno, že předmětem daně je naopak pořízení zboží z jiného členského státu, pokud je pořízeno zboží, které je předmětem spotřební daně nebo je pořízen nový dopravní prostředek. U tohoto druhu zboží vždy vzniká pořizovateli povinnost přiznat daň a odst. 1 a 2 ustanovení § 2a se neuplatňují.

§ 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 pořizovateli zboží se rozhodnout, že pořízení zboží, které není předmětem daně podle § 2a odst. 2 zákona o DPH, bude dobrovolně považovat za předmět daně.

Uvedenou volbu nikdy nemůže učinit plátc. Neboť plátc má vždy povinnost přiznat daň při pořízení zboží, které je dle § 2 zákona o DPH předmětem daně v tuzemsku. Možnost volby se týká osob, které nejsou plátcí, ale jsou osobami povinnými k dani a jsou vyjmenovány v § 2a odst. 2 a které pořizují zboží v hodnotě nižší než 326 000 Kč, jak je stanoveno v § 2a odst. 2 písm. a) zákona o DPH.

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

Příklad

Tuzemská osoba povinná k dani, která není plátcem, pořídí v únoru 2022 ze Slovenska kopírku v hodnotě 35 000 Kč. Pořizovatel se dobrovolně rozhodne, že takové pořízení zboží pro něj je předmětem daně. Toto rozhodnutí znamená, že se stane identifikovanou osobou a vznikne mu v tuzemsku povinnost přiznat daň. Zřejmě bude pro pořizovatele výhodnější, aby se registroval jako identifikovaná osoba dobrovolně dle § 6k zákona o DPH před dodáním kopírky za Slovenska a sdělil přidělené české DIČ slovenskému dodavateli. Dodavatel tak dodání osvobodí od slovenské daně a DPH odvede pořizovatel v tuzemsku. Předmětem daně se pak pro pořizovatele stane i další případné pořízení zboží z jiného členského státu až do konce roku 2023, a to i v případě, pokud součet hodnot pořízeného zboží nepřekročí limit 326 000 Kč.

§ 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 zemí 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 Irska, 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) zákona o DPH jakýkoli členský stát Evropské unie.

Územím Evropské unie jsou Rakousko, Belgie, Kypr, Estonsko, Finsko, Řecko, Maďarsko, Irsko, Itálie, Lotyšsko, Malta, Portugalsko, Slovinsko, Slovensko, Španělsko, Francie, Litva, Německo, Lucembursko, Nizozemí, Bulharsko, Chorvatsko, Dánsko, Polsko, Rumunsko, Švédsko, Česká republika.

Spojené království Velké Británie a Severního Irska se od 1. ledna 2021 považuje za třetí zemi. Na základě protokolu o Severním Irsku má Severní Irsko od 1. ledna 2021 minimálně po dobu čtyř let postavení členského státu. Pro obchodování se zbožím se použijí právní předpisy Evropské unie. Obchodování se zbožím mezi Severním Irskem a Českou republikou je považováno za plnění členskými státy uvnitř Evropské unie.

V odst. 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.

Za třetí zemi se považují také francouzské regiony, které jsou uvedeny v čl. 349 Smlouvy o fungování Evropské unie.

V odst. 3 jsou vymezena území, která jsou považována za daňové území Evropské unie, 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 doplněna území Akrotiri a Dhekelie jako součást území Kypru.

Pokud se nemovitá věc nachází na území tuzemska, hledí se na ni pro účely zákona o DPH jako na součást území České republiky, a to přesto, že podle mezinárodních smluv pro orgány přijímacího státu jsou tato území nedotknutelná a bez souhlasu úředníků zastoupeného státu do nich vstoupit nelze, avšak přesto zůstávají integrální součástí území České republiky.

Obdobně se posuzují i nemovité věci na území jiných států, které jsou využívány pro zastupitelství České republiky. Tato území zůstávají součástí území státu, kde se nacházejí.

§ 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) dani 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) uskutečněným plněním dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,
 - 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 povinná k dani, která nemá na území Evropské unie sídlo ani provozovnu,
 - 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, zboží, 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) provozovatelem elektronického rozhraní osoba povinná k dani, která za použití elektronického rozhraní, zejména elektronického tržiště, platformy, portálu nebo obdobného prostředku, usnadňuje dodání zboží nebo poskytnutí služby podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty^{7e)}.
- (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 přepočet 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 znehyněno, 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,*
2. *odpisovaným nehmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví; 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, v případě technického zhodnocení hmotného majetku, nebo technickým zhodnocením podle právních předpisů upravujících účetnictví v případě technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku,*

e) *dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení podle písmene d) bodu 4 se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností,*

f) *osobním automobilem dopravní prostředek, který má v technickém osvědčení⁽⁴⁾ 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) *přeprouzením 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. *elektriny, tepla nebo chladu sítěmi.*

(5) *Přemístěním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí odeslání nebo přeprava zboží, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, mezi členskými státy do členského státu, do něhož je zboží odesláno nebo přepraveno pro účely uskutečňování ekonomické činnosti této osoby, pokud je toto zboží odesláno nebo přepraveno touto osobou nebo jí zmocněnou třetí osobou.*

(6) *Za přemístění zboží se pro účely tohoto zákona nepovažuje odeslání nebo přeprava zboží pro účely*

a) *prodeje zboží na dálku do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží,*

b) *dodání zboží s instalací nebo montáží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží,*

c) *dodání zboží na palubu lodi, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území Evropské unie,*

d) *dodání zboží soustavami nebo sítěmi,*

e) uskutečnění plnění osvobozeného od daně podle § 64, 66 nebo 68, nebo obdobně osvobozeného od daně podle právního předpisu členského státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží,

f) poskytnutí služby pro osobu povinnou k dani, zahrnující práce na zboží fyzicky uskutečněné v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží za podmínky, že zboží po provedení prací je vráceno zpět osobě povinné k dani do členského státu, ze kterého bylo zboží původně odesláno nebo přepraveno,

g) přechodného užití zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží pro účely poskytnutí služby osobou povinnou k dani, nebo

h) přechodného užití zboží na dobu nepřekračující 24 měsíců na území členského státu, ve kterém by se na dovoz stejného zboží ze třetí země pro přechodné užití vztahoval celní režim dočasného použití s úplným osvobozením od cla.

(7) Nejde-li nadále o odeslání nebo přepravu zboží pro účely, pro které se odeslání nebo přeprava zboží nepovažují podle odstavce 6 za přemístění zboží, považují se takové odeslání nebo přeprava zboží za přemístění zboží. V takovém případě se má za to, že přemístění zboží nastává v okamžiku, kdy dotčená podmínka přestane být plněna.

(8) Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se použije kurz platný pro osobu provádějící přepočítání 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; přepočítání mezi měnami jinými než euro se provede za použití směnného kurzu každé z těchto měn vůči euru.

(9) Prodej zboží na dálku se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, pokud

a) je zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu odlišného od členského státu ukončení jeho odeslání nebo přepravy

1. osobou povinnou k dani, která zboží dodává, nebo

2. třetí osobou, zasahuje-li podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty^{7e)}, osoba povinná k dani, která zboží dodává, do tohoto odeslání nebo přepravy,

b) je zboží dodáno osobě, pro kterou pořízení zboží není v členském státě ukončení jeho odeslání nebo přepravy předmětem daně, a

c) nejde o dodání nového dopravního prostředku ani o dodání zboží s instalací nebo montáží.

(10) Prodej dovezeného zboží na dálku se pro účely tohoto zákona rozumí prodej zboží na dálku s tím, že je zboží odesláno nebo přepraveno ze třetí země na území Evropské unie.

Komentář k § 4

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

V odst. 1 písm. a) je definován pojem úplata. Pro účely zákona o DPH pojem úplata zahrnuje nejen zaplacení penězi nebo prostředky nahrazujícími peníze, ale i zaplacení v nepeněžitě formě, tedy i protiplnění poskytnuté ve formě zboží nebo služby. Podstatným znakem, který musí částka poskytnutá v penězích nebo v nepeněžitě formě splňovat, aby byla považována za úplatu, je, že byla poskytnuta v přímé souvislosti s plněním. Co se rozumí peněžním prostředkem, je nutné vykládat ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů.

Úplatou se rozumí i dotace k ceně. Definice dotace k ceně zahrnuje veškeré finanční příspěvky poskytované 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 rozpočtů 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. Není rozhodné, zda předmětná dotace k ceně je právně nazývána dotací, příspěvkem, platbou apod., ale důležité je, zda daná úhrada z veřejného rozpočtu naplňuje znaky dotace k ceně. Pokud dodání 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. Za dotaci k ceně se nepovažuje dotace k výsledku hospodaření ani dotace na pořízení dlouhodobého majetku.

V odst. 1 písm. e) je od října 2021 vymezeno, co se rozumí uskutečněným plněním. Nejedná se o věcnou změnu, neboť stejná definice byla uvedena v písm. n) téhož ustanovení. Uskutečněným plnění se tedy i nadále rozumí 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 Rady. Uskutečněnými plněními jsou jak plnění s místem plnění v tuzemsku, tak plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

Původní úprava obsažená do října 2021 v písm. e), obsahující definici správce daně, byla zrušena pro nadbytečnost. Skutečnost, že správcem daně je příslušný finanční úřad, vyplývá z daňového řádu. Vymezení případů, kdy je správcem daně celní úřad, bylo návazně na tuto změnu přesunuto do § 93 zákona o DPH.

V odst. 1 písm. f) je uvedena definice osoby registrované k dani, kterou se rozumí jakákoliv osoba (tedy právnická nebo fyzická), které bylo přiděleno daňové identifikační číslo v rámci obchodování mezi členskými státy. Uvedená definice se vztahuje jak na osoby registrované k dani v jiném členském státě, tak na plátce nebo identifikované osoby registrované v tuzemsku. Podmínka přidělení daňového identifikačního čísla v rámci obchodování mezi členskými státy má význam ve vztahu k těm státům Evropské unie, které přidělují speciální daňová identifikační čísla v případě, že osoba povinná k dani uskutečňuje i přeshraniční dodávky zboží nebo služeb.

V odst. 1 písm. g) je uvedena definice zahraniční osoby. Od října 2021 došlo ke změně ve vymezení tohoto pojmu, resp. k jeho zúžení pouze na osoby povinné k dani. Zahraniční osobou se rozumí osoba povinná k dani, která nemá na území Evropské unie sídlo, popř. místo pobytu v případě fyzické osoby, ani provozovnu. Uvedená změna byla vyvolána novými pravidly zavedenými směrnicí Rady ve vztahu k osobám povinným k dani neusazeným v Evropské unii.

V odst. 1 písm. h) jsou definovány pojmy bydliště fyzické osoby, místo, kde se fyzická osoba převážně zdržuje a místo pobytu fyzické osoby. Uvedené pojmy mají význam především pro určení místa plnění u některých služeb poskytovaných osobám nepovinným k dani. Specifická definice uvedených pojmů je nezbytná zejména z důvodu provázanosti zákona o DPH na nařízení Rady a dále s ohledem na skutečnost, že český právní řád vymezuje některé pojmy odlišně. Konkrétně definice pojmu bydliště obsažená v § 80 odst. 1 NOZ vychází z faktického stavu („člověk má bydliště v místě, kde se zdržuje s úmyslem žít tam s výhradou změny okolností trvale“). Nařízení Rady a zákon o DPH však vymezují pojem bydliště ve smyslu úředně vedeného stavu jako adresu vedenou v evidenci obyvatelstva či u správce daně, pokud neexistuje důkaz, že tato adresa neodpovídá skutečnosti. Přesná provázanost pojmů zákona o DPH a pojmů přímo použitelného nařízení Rady 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 přímo použitelného nařízení Rady.

V odst. 1 písm. i) je zavedena definice sídla, která se vztahuje na všechny osoby povinné k dani (tedy na osoby fyzické i na osoby právnické). Pro určení sídla osoby povinné k dani je rozhodujícím faktorem místo jejího vedení. Místem vedení se rozumí to místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení této osoby nebo místo, kde se vedení dané osoby schází. 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.

V odst. 1 písm. j) je vymezen pojem provozovna, ve smyslu dále uvedeného se jedná o provozovnu poskytovatele plnění. Zákon o DPH totiž pojem provozovna používá ve více významech. Jednak jako provozovnu poskytovatele plnění definovanou v tomto ustanovení, dále jako provozovnu příjemce plnění pro účely stanovení místa plnění v případě služeb poskytnu-

tých provozovně osoby povinné k dani dle § 9 zákona o DPH a dále jako provozovnu pro účely zvláštního režimu jednoho správního místa definovanou v § 110b zákona o DPH.

Toto několikráté pojetí provozovny vychází z nařízení Rady, které vymezuje provozovnu poskytovatele plnění v čl. 11 odst. 2 a čl. 53 a provozovnu příjemce plnění v čl. 11 odst. 1. V této souvislosti je nutno upozornit, že pojem provozovna je pro účely daně z přidané hodnoty vymezen autonomně a nelze zaměňovat nebo klást rovnítko mezi provozovnu pro účely daně z přidané hodnoty a stálou provozovnu z pohledu daně z příjmů. Existence stálé provozovny z pohledu daně z příjmů automaticky neznamená, že došlo ke vzniku provozovny pro účely daně z přidané hodnoty.

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

Provozovna pro účely zákona o DPH je širším pojmem než provozovna zakotvená v občanském zákoníku. Provozovnou pro účely daně z přidané hodnoty se tak rozumí veškeré organizační složky, tj. ty, které se do rejstříků zapisují (např. odštěpný závod), ale také ty, které se nezapisují.

Organizační složka osoby povinné k dani musí splňovat určité podmínky, aby mohla být pro účely zákona o DPH považována za provozovnu. Organizační složka se musí vyznačovat dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských (personálních) a technických zdrojů pro to, aby mohla uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Konkrétní požadavky na stálost, strukturu a vybavení organizační složky se tak budou lišit v závislosti na typu, rozsahu atd. jí dodávaného zboží nebo poskytovaných služeb.

V odst. 1 písm. k) je definováno pojem zboží, které je předmětem spotřební daně. Za zboží, které je předmětem spotřební daně, se pro účely zákona o DPH považuje zboží podléhající spotřební dani dle zákona o spotřebních daních, ale i zboží podléhající dani z plynu dle části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, s výjimkou plynu dodávaného prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropské unie anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené. Dále se za zboží, které je předmětem spotřební daně, považuje i zboží podléhající dani z pevných paliv dle části čtyřicáté šesté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

V odst. 1 písm. l) je definován pojem osoba neusazená v tuzemsku. Osobou neusazenou v tuzemsku se rozumí právnická nebo fyzická osoba povinná k dani, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu a která uskuteční zdanitelné plnění spočívající v dodání zboží nebo poskytnutí služby, které mají místo plnění v tuzemsku. Pokud tato osoba má v tuzemsku provozovnu, považuje se za osobu neusazenou v tuzemsku pouze v případě, že se daná provozovna poskytování předmětného plnění neúčastní (tzn. plnění není poskytováno prostřednictvím této provozovny). Osobou neusazenou v tuzemsku tak může být osoba povinná k dani registrovaná v jiném členském státě, osoba povinná k dani neregistrovaná v jiném členském státě nebo zahraniční osoba.

V odst. 1 písm. m) je definován pojem osvobozená osoba. Osvobozenou osobou se rozumí osoba povinná k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje zvláštní režim osvobození pro malé podniky, tedy je v tomto jiném členském státě v obdobném postavení, v jakém je tuzemská osoba povinná k dani, neplátce, v České republice.

V odst. 1 písm. n) je od října 2021 definován provozovatel elektronického rozhraní. Pojem provozovatel elektronického rozhraní byl do zákona o DPH zaveden v souvislosti s novou úpravou zdanění prodeje zboží na dálku. Provozovatelem elektronického rozhraní se rozumí osoba povinná k dani, která usnadňuje dodání zboží nebo poskytnutí služby, ke kterým dochází

za použití elektronického rozhraní. Elektronickým rozhraním se rozumí elektronické tržiště, platforma, portál nebo obdobný prostředek. Vymezení, co se rozumí pod pojmem „usnadňuje“ vyplývá z čl. 5b a 54b nařízení Rady. Ve smyslu těchto ustanovení se pojmem „usnadňuje“ rozumí takové použití elektronického rozhraní, při kterém mohou příjemce a poskytovatel služeb nebo dodavatel nabízející prodej zboží navázat prostřednictvím tohoto elektronického rozhraní kontakt. Uvedené články nařízení Rady dále vymezují případy, kdy elektronické rozhraní poskytnutí služeb nebo dodání zboží naopak neusnadňuje. Jedná se o případy, kdy elektronické rozhraní

- a) přímo nebo nepřímo nestanoví žádnou z podmínek, za nichž se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečňuje, a
- b) přímo nebo nepřímo se nepodílí na schvalování poplatku příjemci, a
- c) přímo nebo nepřímo se nepodílí na objednatel nebo dodávce zboží nebo poskytnutí služby.

Pokud jsou zároveň naplněny podmínky uvedené výše pod písm. a) až c), elektronické rozhraní se na dodání zboží nebo na poskytnutí služeb nepodílí. Pokud osoba povinná k dani provozující elektronické rozhraní zajišťuje pouze zpracování plateb obdržených v souvislosti s dodáním zboží nebo poskytnutím služeb, tvorbu soupisu prodávaného zboží nebo nabízených služeb nebo pouhé přesměrování zákazníků na jiná elektronická rozhraní, nepovažuje se rovněž za provozovatele elektronického rozhraní, který usnadňuje dodání zboží nebo poskytnutí služeb.

Odst. 2 definuje, co se pro účely zákona o DPH rozumí zbožím.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva, konkrétně s vymezením věci, které obsahuje NOZ, došlo ke změně definice věci i pro účely zákona o DPH. Dělení věci na hmotné a nehmotné upravuje ustanovení § 496 NOZ, dělení na věci movité a nemovité § 498 NOZ. S ohledem na to, že hmotnou věcí je i nemovitá věc, zahrnuje pojem „zboží“ i nemovitou věc. Za zboží se výslovně prohlašuje i nemovitá nehmotná věc, kterou je právo stavby. Postavení zvířete ve vztahu k věcem upravuje § 494 NOZ. Zvíře podle soukromoprávní úpravy není věcí, ale ustanovení o věcech se na něj použijí obdobně v rozsahu, ve kterém to neodporuje jeho povaze. Úprava týkající se lidského těla a jeho částí je obsažena v § 493 NOZ, kde je stanoveno, že se z pohledu soukromoprávních předpisů nejedná o věc. Z pohledu zákona o DPH je ale část lidského těla zahrnuta pod pojmem zboží, stejně jako lidské tělo. Na přepravu lidského těla (pohřební služby) se tak použijí ustanovení o přepravě zboží.

Od ledna 2009 byla ze zákona vypuštěna definice peněz, a to z důvodu její nadbytečnosti. Vymezení, co se rozumí penězi, vyplývá z obecného právního chápání pojmu peníze. Poskytnutí peněz je považováno za zdanitelné plnění pouze v případě peněz považovaných pro účely zákona o DPH za zboží podle § 4 odst. 3 písm. a) a b), tj. v případě jejich 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 § 4 odst. 3 písm. c) zákona o DPH. 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.

V odst. 4 jsou definovány další pojmy používané zákonem o DPH.

V odst. 4 písm. a) a b) je vymezeno, co se pro účely zákona o DPH rozumí dopravním prostředkem a co se návazně rozumí novým dopravním prostředkem. Definice dopravního prostředku vychází čl. 38 nařízení Rady.

Definice dopravního prostředku zahrnuje všechna motorová pozemní vozidla, a to bez ohledu na to, zda jsou nebo nejsou určena k provozu na pozemních komunikacích. Z definice dopravního prostředku v čl. 38 nařízení Rady pak vyplývá, že dopravním prostředkem jsou i nemotorizovaná vozidla a jiná zařízení a prostředky konstruované k přepravě osob nebo předmětů z jednoho místa na jiné. A to bez ohledu na to, zda mají vlastní pohon. Dopravním prostředkem

z pohledu zákona o DPH jsou i jízdní kola, tříkolky, obytné přívěsy a železniční vagóny. Za dopravní prostředky se nepovažují vozidla, která jsou trvale znehynbena nebo kontejnery.

Za nový dopravní prostředek se považuje takový dopravní prostředek, který splňuje alespoň jednu ze dvou podmínek stanovených v § 4 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Za nový dopravní prostředek se považuje pozemní motorové vozidlo, které má obsah válců větší než 48 cm³ nebo výkon větší než 7,2 kW, pokud je zároveň splněna alespoň jedna z dále uvedených podmínek:

- a) bylo dodáno do 6 měsíců ode dne jeho prvního uvedení do provozu, nebo
- b) má najeto méně než 6 000 km.

Novým dopravním prostředkem je také letadlo o maximální vzletové hmotnosti větší než 1 550 kg, které není využíváno leteckou společností pro mezinárodní leteckou přepravu a pokud je zároveň splněna alespoň jedna z dále uvedených podmínek:

- a) bylo dodáno do 3 měsíců ode dne jeho prvního uvedení do provozu, nebo
- b) má nalétáno méně než 40 hodin.

Za nový dopravní prostředek se považuje také loď delší než 7,5 m, která není užívána k obchodní, průmyslové, rybářské nebo záchranářské činnosti, pokud je zároveň splněna alespoň jedna z dále uvedených podmínek:

- a) byla dodána do 3 měsíců ode dne jejího prvního uvedení do provozu, nebo
- b) má najeto méně než 100 hodin.

Příklad

Osobní automobil, který byl uveden do provozu v roce 1980, má najeto 3 000 km a je registrován jako veterán, je z pohledu zákona o DPH novým dopravním prostředkem.

Příklad

Osobní automobil, který byl uvedený do provozu před dvěma měsíci, ale který má už najeto 9 500 km, je z pohledu zákona o DPH rovněž považován za nový dopravní prostředek.

Způsob uplatnění daně při dodání nových dopravních prostředků, včetně vymezení dne prvního uvedení do provozu, je uvedeno v § 19 zákona o DPH (viz komentář k tomuto ustanovení).

Pokud dopravní prostředek nesplňuje ani jednu z obou stanovených podmínek uvedených výše pod a) a b) samostatně pro jednotlivé druhy dopravních prostředků, jedná se o použité zboží, u kterého se uplatňuje buď běžný režim, nebo zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi podle § 90 zákona o DPH.

Novela zákona k 1. dubnu 2011 pro nadbytečnost vypustila z textu definice obchodního majetku uvedené v odst. 4 písm. c) 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. 3 písm. b) zákona o DPH. Zdůraznění, resp. opakování této povinnosti pouze v některých ustanoveních zákona by mohlo být zavádějící nebo matoucí.

Novelou účinnou od 1. července 2017 došlo k další úpravě odst. 4 písm. c). Účelem úpravy bylo promítnout do tohoto ustanovení zásadu vyplývající z ustálené judikatury SDEU a to, že osoba povinná k dani je oprávněna určit, zda, popř. v jaké části, majetkové hodnoty zařadí do svého obchodního majetku.

V odst. 4 písm. d) je uvedeno, jaký obchodní majetek se pro účely zákona o DPH považuje za dlouhodobý majetek.

První kategorií obchodního majetku, který se pro účely DPH považuje za dlouhodobý majetek, je hmotný majetek vymezený v zákoně o daních z příjmů. Zvýšení vstupní ceny hmotného majetku na 80 000 Kč od ledna 2021 tak mělo i přímý vliv i na vymezení dlouhodobého hmotného majetku pro účely zákona o DPH. Dlouhodobým majetkem uživatele se dále rozumí hmotný majetek vymezený zákonem o dani z příjmů, který je uživateli přenechán k užití na základě smlouvy, pokud je v této smlouvě ujednáno a kde dni uzavření této smlouvy je zřejmé, že vlastnické právo k užívanému majetku bude za obvyklých okolností převedeno na uživatele. Přenechání zboží k užívání na základě smlouvy splňující uvedené charakteristiky je považováno za dodání zboží podle § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH. Uvedená úprava v § 4 odst. 4 písm. d) a § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH vychází z rozhodnutí SDEU C-164/16 Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd., kde SDEU potvrdil, že text směrnice Rady „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 se využití opce jeví jako jediná ekonomicky rozumná volba, kterou bude moci nájemce v daném okamžiku učinit, pokud je smlouva plněna až do konce. Z odůvodnění rozsudku C-164/16 dále vyplývá, že předmětné ustanovení směrnice Rady 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. Z druhé strany 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.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se pro účely zákona o DPH od ledna 2021 rozumí obchodní majetek, který je odepisovaným nehmotným majetkem vymezeným účetními předpisy. Dle znění zákona o DPH do konce roku 2020 se za dlouhodobý nehmotný majetek považoval obchodní majetek, který byl jako odepisovaný nehmotný majetek vymezen zákonem o účetnictví.

Dlouhodobým majetkem pro účely DPH je i pozemek, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle účetních předpisů a pozemek, který účetní předpisy vymezují jako dlouhodobý hmotný majetek a který je přenechán k užití na základě smlouvy, ve které je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému pozemku bude převedeno na uživatele (viz komentář uvedený u hmotného majetku ve vztahu k obdobnému vymezení smlouvy).

Technickým zhodnocením zákon o DPH rozumí technické zhodnocení hmotného majetku definované zákonem o daních z příjmů nebo technické zhodnocení nehmotného majetku vymezené účetními předpisy. V souvislosti s pojmem technické zhodnocení upozorňujeme na specifické chápání technického zhodnocení pro účely DPH, kdy je za technické zhodnocení chápán souhrn výdajů za každou jednotlivou akci, nikoliv souhrn výdajů za celý kalendářní nebo hospodářský rok. Tento závěr vyplývá z KVKDP 343/13.10.11 Technické zhodnocení.

V odst. 4 písm. e) je uvedena definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, která byla do zákona o DPH zavedena s ohledem na specifická pravidla pro uplatňování nároku na odpočet daně zaplacené ze vstupů, které souvisí s pořízováním tohoto typu majetku, pokud ho plátcе bude dále využívat pro účely, pro které má podle § 72 odst. 6 zákona o DPH nárok na odpočet daně jen v částečné výši (podrobněji viz komentář k § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH). Pod tuto definici spadá veškerý dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek, který plátcе v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil. Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností je rovněž dlouhodobý majetek vytvořený na základě tzv. subdodávek. 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. K problému vymezení majetku vytvořeného vlastní činností se vyjádřilo také GŘF v Informaci ohledně změn v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. dubna 2011.

Majetkem vytvořeným vlastní činností může být rovněž technické zhodnocení hmotného majetku vymezené ve vazbě na zákon o daních z příjmů nebo technické zhodnocení nehmotného majetku vymezené účetními předpisy. Z důvodu jasného výkladu zákon explicitně stanoví, že technické zhodnocení se vždy považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva byl do odst. 4 písm. g) přidán pojem pacht a podpacht, aby bylo jednoznačně stanoveno, že na pacht i na podpacht se z pohledu zákona o DPH pohlíží jako na nájem. Tato změna však nikterak nemění skutečnost, že pojem nájem je nutné vykládat eurokonformně. Pro účely zákona o DPH se za nájem považuje také podnájem a zřízení, trvání nebo zánik věcného břemene zřízeného k nemovité věci, pokud jsou splněny znaky nájmu. Význam pojmu „nájem“ se pro oblast daně z přidané hodnoty rozšířil o věcná břemena k nemovité věci v reakci na rozsudek SDEU C-326/99 *Goed Wonen*, kde je uvedeno, že pro uplatnění daně a osvobození od daně je na zřízení věcného břemene, které je sjednáno na dobu určitou a je poskytnuto za úplatu, pohlíženo jako na nájem nemovité věci, pokud jsou zároveň naplněny znaky nájmu ve smyslu judikatury SDEU.

Z ustanovení odst. 4 písm. h) vyplývá, že přeprava peněz a cenných papírů se z pohledu zákona o DPH považuje za přepravu zboží. Toto pravidlo se uplatní i v případech, kdy převážené peníze nebo cenné papíry nebudou z pohledu zákona o DPH považovány za zboží podle § 4 odst. 3 zákona o DPH.

V odst. 4 písm. i) je vymezeno co se rozumí 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. Problémy vznikají při rozlišení, zda má poskytované plnění charakter služby související s nemovitostí s místem plnění podle § 10 zákona o DPH nebo dodání zboží s instalací a montáží s místem plnění podle § 7 odst. 6 zákona o DPH. Správné rozlišení typu plnění mezi těmito kategoriemi může být důležité zejména v případě, že je uvedena služba poskytována nebo uvedeně zboží dodáváno s místem plnění v jiném členském státě nebo je plnění poskytnuto osobou neusazenou s místem plnění v tuzemsku. Určení, zda povinnost priznat daň z daného plnění má poskytovatel nebo příjemce zboží se může lišit v závislosti na tom, zda je se jedná o službu související s nemovitostí nebo dodání zboží s instalací nebo montáží.

V odst. 4 písm. j) je vymezen pojem dodání zboží soustavami nebo sítěmi, který se týká výhradně dodávek plynu, elektřiny, tepla a chladu specifickým způsobem, který je pro tyto komodity typický. V případě plynu se jedná o jeho dodání prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy na území Evropské unie nebo sítě připojených k této soustavě. V případě dodání elektřiny, tepla a chladu se jedná o dodání sítěmi určenými pro dodávky těchto komodit. Na dodání uvedeného zboží se vztahují specifická pravidla pro určení místa plnění, která jsou uvedena v § 7a zákona o DPH.

V odst. 5 je definováno, co se rozumí pod pojmem přemístění zboží. O přemístění zboží se z pohledu zákona o DPH jedná v případě, kdy osoba povinná k dani odešle nebo přepraví (nebo si nechá odeslat nebo přepravit třetí osobou) zboží, které je součástí obchodního majetku této osoby, z jednoho členského státu do jiného. Důvodem pro přemístění majetku je uskutečňování ekonomické činnosti. K přemístění tak dochází, jestliže je obchodní majetek osoby povinné k dani odeslán nebo přepraven mezi členskými státy, aniž by došlo u tohoto majetku k převodu práva nakládat s tímto majetkem jako vlastníků.

V odst. 6 jsou vyjmenovaná plnění, která se naopak za přemístění zboží nepovažují. Do září 2020 byla tato plnění vyjmenována v § 13 odst. 7 zákona o DPH. Za přemístění zboží se nepovažuje odeslání nebo přeprava zboží do jiného členského státu uskutečněná pro účely následného

- a) prodeje zboží na dálku do členského státu, ve kterém je odeslání nebo přeprava zboží osoby povinné k dani ukončena. Prodej zboží na dálku je vymezen v § 4 odst. 9, místo plnění při prodeji zboží na dálku je vymezeno v § 8 zákona o DPH. Obdobná úprava je ve všech ostatních členských státech. Pokud osoba povinná k dani odesílá nebo přepravuje zboží do jiného členského státu za tím účelem, aby toto zboží v jiném členském státě dodala osobě nepovinné k dani, pro kterou pořízení zboží není v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží předmětem daně, formou prodeje zboží na dálku, nejedná se o přemístění zboží z pohledu zákona o DPH. Pojem prodej zboží na dálku nahradil od října 2021 dříve používaný pojem zaslání zboží.
- b) dodání zboží s instalací nebo s montáží s místem plnění v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Místem plnění dodání zboží, které je dodáváno včetně jeho montáže nebo instalace je podle § 7 odst. 6 zákona o DPH vždy ten stát, kde je zboží instalováno nebo montováno. Proto, aby osoba povinná k dani mohla zboží včetně jeho instalace nebo montáže v jiném členském státě dodat, musí si zboží zpravidla převést z členského státu, ve kterém zboží například vyrobila. Tento převoz zboží z jednoho členského státu do jiného, za účelem následného dodání předmětného zboží vč. jeho instalace nebo montáže v zemi ukončení odeslání nebo přepravy zboží, se nepovažuje za přemístění zboží z pohledu zákona o DPH.
- c) dodání zboží na palubě letadel, lodí nebo ve vlaku během přepravy osob uskutečňované na území Evropské unie,
- d) dodání zboží soustavami nebo sítěmi,
- e) uskutečnění plnění podle § 64, 66 nebo § 68 zákona o DPH nebo plnění obdobně osvobozeného podle právních předpisů členského státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží,
- f) poskytnutí služby pro osobu povinnou k dani zahrnující práce na zboží fyzicky uskutečněné v členském státě ukončení přepravy, za podmínky, že zboží je po poskytnutých pracích vráceno zpět osobě povinné k dani do členského státu, ze kterého bylo původně odesláno. Jedná se například o situace, kdy je zboží přepraveno do jiného členského státu za účelem jeho zušlechťení nebo opravy a po provedení prací je vráceno zpět do toho členského státu, ze kterého bylo původně odesláno nebo přepraveno. Uvedené ustanovení se neuplatní v případě, že je zboží v jiném členském státě, do kterého bylo přepraveno, zničeno nebo spotřebováno.
- g) přechodné užití zboží v členském státě ukončení přepravy pro účely poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Uvedené ustanovení se týká případů, kdy je do jiného členského státu přepraveno například zařízení nebo stroj, aby jeho pomocí byly v jiném členském státě poskytnuty služby. Přičemž po skončení poskytované služby se zařízení nebo stroj vrací zpět do toho členského státu, ze kterého byl původně odeslán nebo přepraven, nebo
- h) přechodné užití zboží nepřekračující lhůtu 24 měsíců na území členského státu, ve kterém by se na dovoz stejného zboží ze třetí země pro přechodné užití vztahoval celní režim dočasného použití s úplným osvobozením od cla.

Do odst. 7 byla od září 2020 přenesena úprava původně obsažená v § 13 odst. 8 zákona o DPH. Jestliže přestanou být plněny podmínky pro to, že plnění není považováno za přemístění zboží podle odst. 6, považuje se transakce za přemístění zboží, a to od okamžiku, kdy daná podmínka přestane být plněna. Dopadem neplnění podmínek, tedy dopadem toho, že se transakce začne považovat za přemístění zboží ve smyslu § 4 odst. 5 zákona o DPH, je zpravidla povinnost registrace vlastníka přemístěného zboží v tom členském státě, do kterého bylo zboží přemístěno (tzn. v členském státě, ve kterém bylo ukončeno odeslání nebo přeprava zboží). Z pohledu České republiky jako státu, ze kterého je zboží přemístěno do jiného členského státu ve smyslu § 4 odst. 5 zákona o DPH, se pak takové přemístění považuje podle § 13 odst. 6 zákona o DPH za dodání zboží za úplatu. Proto, aby bylo takové přemístění zboží (resp. dodání zboží)

do jiného členského státu osvobozeno od daně, je pak nutné naplnit podmínky daně ustanovením § 64 zákona o DPH.

V odst. 8 je stanoveno, že pro přepočítání cizí měny na českou měnu se použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, a to ten kurz, který platí pro osobu, která přepočítání provádí, v den, kdy vzniká povinnost přiznat daň nebo povinnost přiznat uskutečnění plnění. Dle všeobecně akceptovaného výkladu tak plátce nebo identifikovaná osoba, která přepočítání provádí a která je účetní jednotkou, použije pro přepočítání buď denní, nebo pevný kurz podle toho, který kurz daná účetní jednotka používá. V případě zahraničních osob, které nejsou účetní jednotkou, je ustanovení vykládáno tak, že tyto osoby musí pro účely DPH používat jen denní kurz.

Od ledna 2013 je umožněno použít pro přepočítání nejen kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, ale také poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou.

V případě dovozu bude pro přepočítání základu daně na českou měnu použit kurz celní, jak vyplývá z pravidla uvedeného v § 38 odst. 4 zákona o DPH.

Od října 2021 byl do ustanovení § 4 doplněn odstavce 9, který vymezuje, co se rozumí prodejem zboží na dálku. Pojem prodej zboží na dálku nahradil dříve užívaný pojem zasílání zboží. Prodejem zboží na dálku se rozumí dodání zboží, u kterého jsou splněny následující podmínky:

- a) zboží je dodáváno osobou povinnou k dani a je přepravováno z jednoho členského státu do jiného členského státu,
- b) odeslání nebo přepravu zboží zajišťuje osoba povinná k dani, která zboží dodává nebo třetí osoba, pokud osoba povinná k dani, která zboží dodává zasahuje do odeslání nebo přepravy tohoto zboží. Co se rozumí pod pojmem „zasahuje“ čl. 5a upravuje nařízení Rady,
- c) zboží je dodáno osobě, které ve vazbě na přijetí zboží nevznikne daňová povinnost z titulu pořízení zboží z jiného členského státu,
- d) nejedná se o dodání nového dopravního prostředku nebo o dodání zboží s montáží a instalací.

Do odst. 10 byla od října 2021 doplněna nová definice prodeje dovezeného zboží na dálku. Prodejem dovezeného zboží na dálku se rozumí prodej zboží na dálku (tedy zboží, jehož prodej splňuje podmínky uvedené v předchozím odst. 9), pokud je prodávané zboží odesláno nebo přepravováno na území Evropské unie ze třetí země. Proto, aby se jednalo o prodej dovezeného zboží na dálku, musí být splněny všechny podmínky uvedené v odst. 9 a navíc se musí jednat o zboží, které je odesláno nebo přepravováno ze třetí země, tzn. o zboží, které je dováženo do Evropské unie.

§ 4a

Obrat

(1) *Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečnění 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 uskutečnění plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti osoby povinné k dani.*

Komentář k § 4a

Paragraf 4a obsahuje definici obratu pro účely zákona o DPH.

Obratem se rozumí pro účely DPH souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečnění plnění.

Z toho vyplývá, že pro zahrnutí do obratu není podstatný způsob, jakým osoba povinná k dani příslušné plnění zaúčtuje 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 od 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 nezahrnují úplaty za plnění uskutečněná s místem plnění mimo tuzemsko.

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 SDEU, konkrétně rozsudku ve věci C-98/07 Nordania Finans a BG Factoring. SDEU 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.

Do obratu se obecně nezahrnují ani úplaty za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně vyjma dále uvedených případů.

Do obratu se zahrnují úplaty za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, kterými jsou finanční činnosti podle § 54 zákona o DPH, penzijní činnosti podle § 54a zákona o DPH, pojišťovací činnosti podle § 55 zákona o DPH, dodání nemovité věci podle § 56 zákona o DPH a nájem nemovité věci podle § 56a zákona o DPH, jestliže nejsou doplňkovou činností usku- tečňovanou příležitostně: to znamená, že např. úplaty za dlouhodobý nájem nemovitosti, který je soustavnou činností osoby povinné k dani, se do obratu zahrnují.

Měřítkem pro určení, zda se jedná o doplňkovou činnost, či nikoliv může být podle judikátu SDEU C-77/01 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.

Specifikem je stanovení obratu rozhodného pro registraci bytového družstva jako plátce, který neupravuje zákon o DPH, ale pouze výkladové stanovisko Ministerstva financí v návaznosti na specifický výklad ekonomické činnosti bytových družstev.

Do obratu bytového družstva vstupují úplaty za plnění poskytovaná pro osoby, které nejsou členy družstva, a pro členy, které jsou právnickými 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.

V případě společnosti jsou při stanovení obratu jednotlivých společníků společnosti podmínky v zákoně o DPH postaveny na samostatném (individuálním) působení každého společníka (člena) společnosti a jsou v souladu s obecnými principy daně z přidané hodnoty.

Společník společnosti postupuje podle obecných ustanovení zákona o DPH. Každý společník společnosti (osoba povinná k dani) sleduje obrat pro účely registrace k dani z přidané hodnoty sám za sebe.

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

Příklad

Osoba povinná k dani dosahuje obrátu ze svých zdanitelných plnění za 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců 800 000 Kč. Z dlouhodobého nájmu obdržela 1 500 000 Kč. Celkový obrat je 2 300 000 Kč. Osoba povinná k dani je do 15. dne měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém překročila obrat, povinna podat přihlášku k registraci plátce a od 1. následujícího měsíce je plátcem.

§ 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).

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

Odst. 2 reaguje na institut NOZ – 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 svěřenský fond posuzuje jako jakákoli jiná právnická osoba. Pokud svěřenský fond samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, jedná se o osobu povinnou k dani dle § 5 zákona o DPH. V opačném případě se posuzuje jako právnická osoba nepovinná k dani. Obdobně se postupuje i u organizační složky státu, která je účetní jednotkou.

Obdobně jako na investiční společnost se hledí také na podílový fond bez právní subjektivity a podfond investičního fondu. Investiční společnost, na kterou se pohlíží jako na osobu povinnou k dani, může mít z pohledu zákona o DPH dva druhy výnosů.

Výnosy za obhospodařování podílových fondů nebo investičních fondů, které jsou podle § 54 odst. 1 písm. v) zákona o DPH osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně a výnosy z nakládání či držby majetku v podílových fondech.

V těchto případech se může jednat o výnosy za zdanitelná plnění, například dodání nemovité věci jako zdanitelné plnění, poskytnutí nájmu jako zdanitelného plnění, nebo může jít o výnosy osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně jako například prodej cenných papírů, dodání nemovité věci jako plnění osvobozené od daně, osvobozený nájem.

Důvodem pro vymezení právní fikce podílového fondu a podfondu investičního fondu jako právnické osoby je skutečnost, že se pro investiční společnost stanoví jediný koeficient podle § 76 odst. 2 zákona o DPH a při existenci tohoto jediného koeficientu pro celou investiční společnost je tento koeficient podstatně ovlivněn jak prováděnými finančními činnostmi podílových fondů, tak i vlastní činností investičního fondu.

Při prodeji nemovité věci ve speciálním fondu nemovitých věcí je pro účely zákona o DPH investiční společnost dodavatelem a uskutečňuje zdanitelné plnění či plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Při nabytí nemovité věci do speciálního fondu nemovitých věcí je pro účely daně z přidané hodnoty investiční společnost nabyvatelem, který přijímá zdanitelná plnění nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně a při odpočtu daně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o DPH.

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 DPH.

Odst. 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 NOZ je 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 NOZ 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 jde i o rozestavěné byty a nebytové prostory, které na jeho základě jsou 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 NOZ.

Vedle pojmu „jednotka“ pracuje zákon také s pojmy „obytný prostor“ a „obytný prostor pro sociální bydlení“. Jednotka jako vybraná nemovitá věc podle 56 odst. 5 písm. b) zákona o DPH může být bytová nebo nebytová.

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 NOZ.

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 pracovněprávního 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 pracovněprávní 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^{7a} se při výkonu působnosti 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) které 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 plátců.

V odst. 1 je v souladu s předpisy Evropské unie, které nerozlišují osoby povinné k dani podle typů subjektů, ale podle jejich činnosti, 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 úplatu dodává zboží nebo poskytuje služby, tedy uskutečňuje ekonomickou činnost. U subjektů, které nebyly založeny za účelem podnikání, není rozhodující členění na hlavní a vedlejší činnost ale jeho ekonomická činnost v obecném pojetí, tedy pojem obsahově mnohem širší.

Za samostatnou osobu povinnou k dani je považována i skupina.

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

Ekonomickou činností se pro účely DPH 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. Z 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 získávání pravidelného příjmu tj. např. pronájem movitého nebo nemovitého majetku, ať již je podle zdaňován podle § 7 ZDP 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 ZDP, tj. např. činnosti statutárních orgánů obchodních společností a dalších právnických osob.

Za ekonomickou činnost se považují i autorské příspěvky.

V odst. 4 je stanoveno, že vyjmenované osoby, jako jsou stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí a další vyjmenované neziskové subjekty se při výkonu působnosti v oblasti

veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, i když za výkon těchto působností vybírají úplatu, např. správní poplatky podle příslušného předpisu.

Judikaturou SDEU 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 působností 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 České republiky do Evropské unie dosud žádné takové rozhodnutí nebylo učiněno), nebo pokud uskutečňují ekonomickou činnost, např. obec, která prodává dřevo z obecního lesa, provozuje skládku apod., nebo pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze č. 1 k zákonu o DPH, 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 odst. 6 stanoví, že samostatnou osobou povinnou k dani je hlavní město Praha a jeho městské části. 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.

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 právníckým osobám, jedná se o ekonomickou činnost i v případě, kdy tyto právnícké osoby jsou členy družstva, neboť u právníckých 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.

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 plátce 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 Rady 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, poskytnou plnění v rámci skupiny bez DPH a podávají daňové přiznání a souhrnné hlášení společně za celou skupinu.

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. Odst. 2 až 4 vymezují podmínky, za jakých mohou být osoby členem skupiny tak, aby byly naplněny požadavky směrnice Rady 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 identifikovaná osoba může být členem skupiny, pokud se účastní rozhodování ve vedení.

Za „kapitálové“ 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)

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. Osoba D nemůže být členem skupiny, 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 zákona o DPH a zákona o správě daní a poplatků.

Zastupujícím členem, který bude mít klíčové postavení ve skupině, se podle odst. 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 není člen se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, může být zastupujícím členem kterýkoli člen skupiny. Zastupující člen podává jménem skupiny např. přihlášku k registraci skupiny, podává priznání k DPH za skupiny a vede také za skupinu evidenci pro účely DPH.

Místní příslušnost skupiny se řídí místem sídla či provozovny zastupujícího člena. Změna místní příslušnosti se týká pouze zákona o DPH.

Podle odst. 2 však členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů, tj. vlastně ze zákona o DPH a DŘ. Pokud např. zastupující člen podá priznání k DPH za skupinu a správce daně zjistí, že daň nebyla priznána 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.

§ 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 ze zákona o DPH z osob, které se stanou členy skupiny na skupinu, a naopak ze skupiny na členy skupiny, jejichž členství 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 je 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 je zrušena registrace plátce jako samostatným osobám, a to bez povinnosti provést snížení nároku na odpočet daně při změně režimu podle § 79 zákona o DPH.

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

Platí, že za práva a povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů odpovídají 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 správce 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 DPH se vztahuje např. na situaci, kdy je 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 2 000 000 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

Ze zákona o DPH vyplývá, že pokud osoba povinná k dani překročí stanovený obrat a nesplní svou registrační povinnost, je zaregistrovaná zpětně a za pozdní podání daňového přiznání a úhradu daně jí vzniknou sankce podle DŘ.

V odst. 1 je s účinností od 1. ledna 2023 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 2 000 000 Kč, stává plátcem.

Ve vazbě na tuto změnu jsou pro osoby povinné k dani, které koncem roku 2022 překročily částku obratu 1 000 000 Kč, ale nepřekročily částku 2 000 000 Kč, důležitá přechodná ustanovení.

Podle prvního přechodného ustanovení platí, že pokud rozhodné období 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců pro stanovení obratu skončí před 1. lednem 2023, je pro posouzení, zda se osoba povinná k dani stane plátcem, rozhodující, jestli obrat osoby povinné k dani v rozhodném období pro registraci plátce přesáhl 1 000 000 Kč nebo ne.

Pokud rozhodné období 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců pro stanovení obratu skončilo po 1. lednu 2023, je pro posouzení, zda se osoba povinná k dani stane plátcem rozhodující, jestli osoba povinná k dani v daném období přesáhla částku 2 000 000 Kč.

Toto první přechodné ustanovení nedopadá na osoby povinné k dani, u nichž sledované období pro stanovení obratu pro registraci plátce skončilo listopadem 2022. Tyto osoby postupují podle druhého a třetího přechodného ustanovení.

Pokud sledované období pro stanovení obratu pro registraci plátce skončilo prosincem 2022, vztahují se na tyto situace speciální přechodná ustanovení pod body 4 a 5.

Druhé přechodné ustanovení stanovuje, že osoba povinná k dani, která není plátcem a jejíž obrat za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících kalendářnímu měsíci prosinec 2022 přesáhl částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhl částku 2 000 000 Kč, se od 1. ledna 2023 nestane plátcem, a nemá povinnost podat přihlášku k registraci za plátce.

V případě osoby povinné k dani, která začala uskutečňovat ekonomickou činnost po 1. prosinci 2021, tj. která ekonomickou činnost vykonává méně než 12 měsíců, se výše jejího obratu vypočítá za období, v němž byla osobou povinnou k dani.

Tato osoba zároveň nemá registrační povinnost, která by jí jinak plynula ze zákona o DPH ve znění platném do 31. prosince 2022.

Příklad

Osoba povinná k dani prodává zboží. K 30. listopadu 2022 měla obrat 1 800 000 Kč. Plátcem se od 1. ledna 2023 nestala.

Přechodné ustanovení v bodě 3 stanovuje, že osoba povinná k dani, která není plátcem a jejíž obrat za období prosinec 2021 až listopad 2022 přesáhl částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhl částku 2 000 000 Kč, a která podala přihlášku k registraci za plátce do 3. prosince 2022, se stala plátcem pouze v případě, že svůj úmysl být plátcem sdělila správci daně do 15. prosince 2022.

Pokud svůj úmysl stát se plátcem tato osoba povinná k dani do 15. prosince 2022 správci daně nesdělila, vydal správce daně ve věci přihlášky k registraci rozhodnutí o zastavení řízení a v souladu s bodem 2 přechodných ustanovení se tato osoba plátcem nestala.

Příklad

Osoba povinná k dani prodává zboží. K 31. listopadu 2022 měla obrat 1 800 000 Kč. Dne 1. prosince 2022 podala přihlášku k registraci plátce a finančnímu úřadu sdělila, že chce být plátcem. Plátcem se stala od 1. ledna 2023.

Přechodné ustanovení v bodě 4 stanovuje, že osoba povinná k dani, která není plátcem a jejíž obrat za období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, které skončilo 31. prosince 2022 přesáhla částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhla částku 2 000 000 Kč, se od 1. února 2023 nestala plátcem, a neměla povinnost podat přihlášku k registraci plátce.

V případě osoby povinné k dani, která začala uskutečňovat ekonomickou činnost po 1. lednu 2022, tj. která ekonomickou činnost vykonává méně než 12 měsíců, se výše jejího obratu vypočítá za období, v němž byla osobou povinnou k dani.

Tato osoba zároveň nemá registrační povinnost, která by jí jinak plynula z § 94 odst. 1 zákona o DPH ve znění platném do 31. prosince 2022.

Příklad

Osoba povinná k dani prodává zboží. K 31. prosinci 2022 dosáhla obrat 1 800 000 Kč. Od 1. února 2023 se plátcem nestala, musí si nadále sledovat obrat a plátcem se stane, jakmile přesáhne obrat 2 000 000 Kč.

Přechodné ustanovení v bodě 5 stanovuje, že osoba povinná k dani, která není plátcem a jejíž obrat za období nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, které končilo 31. prosince 2022 přesáhla částku 1 000 000 Kč, ale nepřesáhla částku 2 000 000 Kč, a která podala přihlášku k registraci do 3. prosince 2022, se stala plátcem pouze v případě, že svůj úmysl být plátcem sdělila správci daně do 16. ledna 2023.

Pokud svůj úmysl stát se plátcem tato osoba povinná k dani do 16. ledna 2023 správci daně nesdělila, vydal správce daně ve věci přihlášky k registraci rozhodnutí o zastavení řízení a v souladu s bodem 4 přechodných ustanovení se tato osoba plátcem nestala.

Příklad

Osoba povinná k dani prodává zboží. K 31. prosinci 2022 dosáhla obrat 1 800 000 Kč, podala přihlášku k registraci plátce a 10. ledna 2023 finančnímu úřadu sdělila, že požaduje být plátcem. Plátcem se stala od 1. února 2023.

Plátcem se nestává osoba, která sice překročí stanovený obrat, ale uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Příklad

Občan pronajímá několik bytů. Ke dni 31. prosinci 2022 dosáhl obratu 2 500 000 Kč. Žádnou jinou činnost nevykonává. Plátcem se nestal.

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.

Příklad

Podnikatel, neregistrovaný za plátce, prodává obuv. Ke dni 31. prosince 2022 dosáhl obratu 2 200 000 Kč. Do 15. ledna 2023 byl povinen podat přihlášku k registraci plátce, plátcem se stal od 1. února 2023.

Komentář k problematice uplatnění DPH u společnosti

Novela 2017 zrušila specifickou úpravu registrace a postupů při správě daně z přidané hodnoty u společnosti z důvodu uvedení zákona o DPH do souladu se směrnicí Rady a obecnými principy daně z přidané hodnoty. Podmínky v zákoně o DPH 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).

§ 6a
Zrušen.

§ 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 právnické 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 právnické osoby, která byla plátcem.*
 (3) *Právnická 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, pokud dojde ke změně vlastníka, a to v případech převodu souhrnu majetku. Dle odst. 2 je osoba povinná k dani plátcem ode dne zápisu přeměny právnické osoby do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem. Tento režim se vztahuje na obchodní korporace, ale také na ostatní právnické osoby, jako např. spolky, nadace, nadační fondy, ústavy. Tyto osoby, pokud jsou osobami povinnými 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 svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů, kterým je rejstřík obchodní, rejstřík spolkový, 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 vedených 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 prodej zboží na dálku nebo prodej dovezeného zboží na dálku do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, a to prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko, 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 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.*
 (4) *Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a uskuteční dodání zboží za úplatu, které je přemístěním zboží z tuzemska do jiného členského státu, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží, pokud je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě pro tuto osobu předmětem daně.*

Komentář k § 6c

V odst. 1 je uvedena další ze situací, kdy se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, stává plátcem. Důvodem je poskytování služeb s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, pokud jsou tyto služby poskytovány prostřednictvím provozovny umístěné mimo tuzemsko. Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku se stává plátcem také v případě, kdy prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko uskutečňuje prodej zboží na dálku nebo prodej dovezeného zboží na dálku do

tuzemska a tato dodání mají místo plnění v tuzemsku. Osoba povinná k dani se ve výše uvedených případech stává plátcem dnem poskytnutí těchto služeb nebo dnem dodání uvedeného zboží.

Příklad

Tuzemská firma A, neplátce, má zřízenou provozovnu na Slovensku. Provozovna na Slovensku poskytne konzultaci k slovenským daňovým zákonům tuzemské firmě B. Protože místem plnění poskytnuté služby je tuzemsko podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, stává se zřizovatel provozovny, tedy tuzemská firma A, plátcem.

V odst. 2 je stanoveno, že plátcem se stává osoba povinná k dani, která nemá v tuzemsku sídlo, jestliže skuteční dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem v tuzemsku. Plátcem se poskytovatel plnění stane dnem uskutečnění plnění. Toto se uplatní pouze v případě, že povinnost přiznat daň z poskytnutého plnění nemá příjemce služby nebo kupující daného zboží a pokud na plnění nepoužije zvláštní režim jednoho správního místa (viz samostatně dále). V případě dodání zboží v tuzemsku daň přiznává podle § 108 odst. 3 písm. b) zákona o DPH kupující, jestliže je plátcem. Pokud je kupující zboží neplátcem, identifikovanou osobou nebo osobou nepovinnou k dani, stává se dodavatel zboží plátcem dle § 6c odst. 2 zákona o DPH a musí daň v tuzemsku odvést on. V případě poskytnutí služeb osobou neusazenou v tuzemsku přiznává daň podle § 108 odst. 3 písm. a) příjemce služby, pokud je osobou povinnou k dani (může se tedy jednat o plátce, identifikovanou osobu nebo osobu povinnou k dani, která doposud v tuzemsku není registrovaná k dani). Poskytovatel služby se stane plátcem dle § 6c odst. 2 zákona o DPH jen v případě, že je příjemce služby osobou nepovinnou k dani. Pokud je příjemce služby osobou povinnou k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem nebo identifikovanou osobou, stane se přijetím služby identifikovanou osobou dle § 6h zákona o DPH a má povinnost přiznat daň již z přijaté služby.

Výše uvedené se však neuplatní, pokud poskytovatel služeb nebo dodavatel zboží odvádí českou DPH z uskutečněných plnění, která mají místo plnění v tuzemsku a u kterých nevzniká povinnost daň přiznat zákazníkovi prostřednictvím zvláštního režimu jednoho správního místa. Pokud se bude jednat o poskytnutí služeb nebo dodávky zboží, na které je možno uplatnit zvláštní režim jednoho správního místa, a poskytovatel daného plnění se k tomuto režimu registruje v jiném členském státě, bude českou daň z uvedených plnění odvádět prostřednictvím tohoto režimu a nestane se plátcem v tuzemsku podle § 6c odst. 2 zákona o DPH.

Osoby povinné k dani se sídlem mimo tuzemsko, které se stanou plátcem dle ustanovení § 6c odst. 2 zákona o DPH a musí se povinně registrovat v tuzemsku, mohou být jak osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě nebo zahraniční osoby.

Příklad

Americká firma poskytuje poradenské služby firmám se sídlem v tuzemsku. Povinnost přiznat daň z přijatých služeb mají příjemci služeb podle § 108 odst. 3 písm. a) zákona o DPH. Pokud příjemce služby ke dni přijetí služby není plátcem ani identifikovanou osobou, stává se přijetím služby identifikovanou osobou podle § 6h zákona o DPH.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku nakoupila v tuzemsku zboží a následně je v tuzemsku prodá tuzemské firmě, která je osobou povinnou k dani, ale není plátcem. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci slovenské firmy v tuzemsku, ale jí uskutečněný prodej zboží s místem plnění v tuzemsku je dodáním zboží neplátcem, které znamená, že se slovenská firma stala plátcem podle § 6c odst. 2 zákona o DPH dnem prodeje a musí z prodaného zboží odvést v tuzemsku daň.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku nakoupila v tuzemsku zboží a následně je dodá v tuzemsku firmě, která má v tuzemsku sídlo a je plátcem. Slovenská firma se v tuzemsku nemusí registrovat jako plátcem, protože povinnost přiznat daň ukládá § 108 odst. 3 písm. b) zákona o DPH kupujícímu zboží, který je plátcem.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku nakoupila v tuzemsku zboží a následně je dodá v tuzemsku německé firmě, registrované k dani v Německu. Slovenská firma dodává zboží s místem plnění v tuzemsku osobě, která není plátcem. Dodavatel se stává plátcem dnem prodeje podle § 6c odst. 2 zákona o DPH a uplatní vůči německé firmě tuzemskou daň.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku nakoupila v tuzemsku náhradní díl a následně jej v tuzemsku použije pro opravu přístroje provedenou v tuzemské firmě. Slovenská firma nemá v tuzemsku provozovnu. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci slovenské firmy. Následná oprava přístroje je poskytnutím služby s místem plnění v tuzemsku podle § 9 odst. 1 zákona o DPH. Slovenská firma se nestane plátcem a nemusí se registrovat v tuzemsku k dani. Daň z poskytnuté služby odvede příjemce služby. Pokud příjemce služby doposud není plátcem nebo identifikovanou osobou, stane se identifikovanou osobou dnem přijetí dané služby podle § 6h zákona o DPH.

Příklad

Slovenská firma neregistrovaná k dani na Slovensku poskytne stavební práce s místem plnění v tuzemsku tuzemskému občanovi. Stavební práce jsou poskytnutím služby s místem plnění v tuzemsku podle § 10 zákona o DPH. Protože slovenská firma je osobou povinnou k dani, zatímco příjemce služby je osobou nepovinnou k dani, stává se slovenská firma dnem poskytnutí služby plátcem podle § 6c odst. 2 zákona o DPH a musí uplatnit na poskytnuté služby tuzemskou daň.

Příklad

Ukrajinská firma poskytne stavební práce s místem plnění v tuzemsku tuzemskému občanovi. Stavební práce jsou poskytnutím služby s místem plnění v tuzemsku podle § 10 zákona o DPH. Protože ukrajinská firma je osobou povinnou k dani, zatímco příjemce služby je osobou nepovinnou k dani, stává se ukrajinská firma plátcem podle § 6c odst. 2 zákona o DPH a musí uplatnit na poskytnuté služby tuzemskou daň.

Dle odst. 3 se stává plátcem osoba povinná k dani, která nemá v tuzemsku sídlo a uskuteční dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně. Kupující zboží v jiném členském státě tedy musí být osobou povinnou k dani. Pokud kupující v členském státě, do kterého je zboží dodáno, doposud není registrován k dani, bude pro něj pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně pouze v případě, že neuplatní výtětí z předmětu daně podle tamní obdoby českého § 2a zákona o DPH. Principem výtětí z předmětu daně v případě pořízení zboží z jiného členského státu je, že pro osoby povinné k dani, které doposud nejsou plátcem, není pořízení zboží v hodnotě do určité hodnoty (za splnění dalších podmínek) předmětem daně. Výtětí z předmětu daně však kupující není povinen uplatnit. V případě České republiky je výtětí daně upraveno § 2a a § 2b zákona o DPH (viz komentář k těmto ustanovením). Dodavatel zboží se stane plátcem podle kome-

tovaného odst. 3 pouze v případě, že jsou dodavatelem u dané dodávky splněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH. Skutečnost, že pro zákazníka je pořízení daného zboží je jednou z podmínek pro uplatnění osvobození podle § 64 zákona o DPH.

Příklad

Osoba se sídlem na Slovensku, registrovaná k dani 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 dodání zboží do Rakouska je důvodem pro registraci, pokud je pořízení zboží pro zákazníka v Rakousku předmětem daně. Dnem dodání zboží se pak stává slovenská společnost plátcem v tuzemsku. Na výstupu uplatní osvobození, pokud jsou splněny podmínky daně § 64 zákona o DPH.

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 dodání zboží do Rakouska je důvodem pro registraci, pokud je pořízení zboží pro zákazníka v Rakousku předmětem daně. Dnem dodání zboží se pak ukrajinská společnost stává plátcem v tuzemsku. Na výstupu uplatní osvobození, pokud jsou splněny podmínky daně § 64 zákona o DPH.

Příklad

Osoba povinná k dani se sídlem na Slovensku, neregistrovaná k dani na Slovensku, nakoupí v tuzemsku zboží a následně je dodá z tuzemska do Rakouska osobě registrované k dani v Rakousku. Pro odběratele je pořízení zboží předmětem daně v Rakousku z důvodu jeho registrace k dani. Dodání zboží z tuzemska je důvodem pro povinnou registraci dodavatele v tuzemsku, neboť dnem dodání se slovenská osoba v tuzemsku stává plátcem podle § 6c odst. 3 zákona o DPH. Na výstupu dodavatel uplatní osvobození, pokud jsou splněny podmínky daně § 64 zákona o DPH.

Příklad

Osoba povinná k dani registrovaná k dani na Slovensku 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 ani ukrajinské osoby a jimi uskutečněný vývoz zboží není důvodem, pro který by se staly plátcí. Slovenská a ukrajinská osoba vyvezou zboží do Ruska stejně, jako by je vyvážela tuzemská osoba povinná k dani. Vývoz je osvobozen od daně za splnění podmínek daných § 66 zákona o DPH. Slovenská osoba může požádat v tuzemsku o vrácení daně uplatněné dodavatelem při dodání zboží, podle § 82a a § 82b zákona o DPH.

Příklad

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

Odstavec 4 stanoví, že plátcem se stává osoba povinná k dani, která nemá v tuzemsku sídlo a přemístí do jiného členského státu svůj majetek podle § 13 odst. 6 zákona o DPH, přičemž se nejedná o případy vyjmenované v § 4 odst. 6 zákona o DPH. Plátcem se tato osoba stává pouze v případě, pokud je toto přemístění pro tuto osobu předmětem daně v jiném členském státě, do kterého je zboží přemístěno. Plátcem se podle tohoto ustanovení může stát jak osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě, tak zahraniční osoba. Podle § 13 odst. 6 zákona o DPH je přemístění zboží plátcem do jiného členského státu považováno za dodání zboží za úplatu.

Příklad

Osoba povinná k dani se sídlem v Německu nakoupila v tuzemsku zboží a přemísťuje je do Německa. Dnem přemístění zboží se stává plátcem, vznikne jí povinnost se registrovat a uplatní osvobození podle § 64 zákona o DPH (pokud jsou splněny podmínky dané tímto ustanovením), protože v Německu má povinnost z pořízeného zboží přiznat daň. V tuzemsku podá jako plátce daňové přiznání, ve kterém vykáže osvobozenou dodávku zboží a v souhrnném hlášení uvede dodávku pod kódem 1.

§ 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

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 nabytý 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 plátcí v jeho živnosti, nevzniká jí povinnost přiznat daň za zemřelého plátce. Dochází vlastně k přeregistraci na osobu oprávněnou, pokud je již plátcem. Pokud plátcem 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 odst. 2 je upřesněno, že pokračováním v uskutečňování ekonomických činností se rozumí jak pokračování v podnikání na základě živnostenského nebo jiného oprávnění, tak také pokračování v jiných ekonomických činnostech.

§ 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

V § 6f zákona o DPH je řešena dobrovolná registrace osoby povinné k dani za plátce. Osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která dobrovolně podá přihlášku k registraci, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí o registraci. Jedná se o osobu, která uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně nebo se chystá takováto plnění uskutečňovat. Tato osoba se může zaregistrovat v případě, že její obrat nedosahuje obrátu pro povinnou registraci a může předložit přihlášku k registraci kdykoliv.

Nerezident, který bude uskutečňovat v tuzemsku plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí o registraci plátce.

Oznámení rozhodnutí je nutno chápat v duchu § 101 odst. 4 ve spojení v odst. 5 DŘ 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 moct určit, od kterého dne chce být plátcem. Není dán důvod pro prodlužení delší, 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.

Správce daně ale musí prokázat, že bude uskutečňovat v tuzemsku zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, např. smlouvy s budoucími obchodními partnery, sídlo plátce atd.

Pokud si nechá budoucí plátce zaslat rozhodnutí o registraci plátce poštou, stává se plátcem následujícím dnem po dni, kdy si rozhodnutí na poště vyzvedne. Tím si jistým způsobem může ovlivnit datum registrace plátce.

Pokud si rozhodnutí o registraci plátce převezme osobně u správce daně, je plátcem od následujícího dne.

§ 6fa

(1) *Provozovatel elektronického rozhraní, který uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží podle § 13a s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou vybraného plnění, na které je použit zvláštní režim jednoho správního místa, je plátcem ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.*

(2) *Zahraniční osoba, která uskuteční dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní podle § 13a odst. 2 s místem plnění v tuzemsku, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží.*

Komentář k § 6fa

Toto ustanovení bylo do zákona doplněno od října 2021 v reakci na zavedení institutu provozovatele elektronického rozhraní.

Odstavec 1 stanoví, že provozovatel elektronického rozhraní vymezený v § 4 odst. 1 písm. n) zákona o DPH se stává plátcem, pokud uskuteční dodání zboží podle § 13a zákona o DPH s místem plnění v tuzemsku. Výjimku z uvedeného pravidla představuje situace, kdy provozovatel elektronického rozhraní uskuteční dodání vybraného plnění a na tuto dodávku je použit zvláštní režim jednoho správního místa. Co se rozumí vybraným plněním je obecně stanoveno § 110b odst. 2 zákona o DPH ve vazbě na jednotlivé dílčí režimy zvláštního režimu jednoho správního místa. V případě provozovatele elektronického rozhraní, který dodává zboží podle § 13a zákona o DPH, se může jednat buď o prodej zboží na dálku, prodej dovezeného zboží na dálku nebo dodání zboží provozovatelem elektronického rozhraní osobě nepovinné k dani, které jsou ve vazbě na fikci zavedenou § 13a zákona o DPH považovány za dodávku zboží uskutečněnou provozovatelem elektronického rozhraní.

Ustanovení § 13a zákona o DPH se týká případů prodeje dovezeného zboží na dálku v hodnotě nepřesahující 150 EUR (viz § 13a odst. 1 zákona o DPH) nebo dodání zboží na území Evropské unie zahraniční osobou osobě nepovinné k dani (viz § 13a odst. 2 zákona o DPH) prostřednictvím elektronického rozhraní. Úprava § 13a zákona o DPH zavádí fikci, kdy se plnění spočívající v prodeji dovezeného zboží, jehož vlastní hodnota nepřesahuje 150 EUR nebo dodání zboží zahraniční osobou osobě nepovinné k dani na území Evropské unie rozděluje, pro účely daně z přidané hodnoty, na dvě samostatná plnění, a to za předpokladu, že uvedená dodání zboží provozovatel elektronického rozhraní usnadňuje (k významu pojmu usnadňuje viz komentář k § 13a zákona o DPH).

Podle odst. 1 se plátcem stává provozovatel elektronického rozhraní, který usnadňuje dodání zboží vymezené v § 13a zákona o DPH a místo plnění takového dodání je v tuzemsku. Uvedené platí pro všechny provozovatele elektronického rozhraní, kteří splní uvedené podmínky, a to bez ohledu na místo jejich usazení, tzn. bez ohledu na to, kde se nachází jejich sídlo, resp. provozovna, prostřednictvím které dodání zboží uskutečňují. Plátcem se v tuzemsku nestane pouze provozovatel elektronického rozhraní, který ve vazbě na fikci danou § 13a zákona o DPH uskutečňuje dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, přičemž tato dodání jsou vybranými plněními podle § 110b zákona o DPH a je na ně použito zvláštní režimu jednoho správního místa, tzn. daň z uskutečněných plnění je odváděna prostřednictvím zvláštního režimu jednoho správního místa. Takový provozovatel elektronického rozhraní se nestává plátcem podle komentovaného ustanovení bez ohledu na to, zda je ke zvláštnímu režimu jednoho správního místa registrován v České republice nebo v jiném členském státu.

Provozovatel elektronického rozhraní, který se stává plátcem podle komentovaného ustanovení, je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění, v jehož důsledku se stává plátcem, tzn. od dne dodání zboží specifikovaného v § 13a zákona o DPH s místem plnění v tuzemsku, které usnadňuje a u kterého se tedy ve vazbě na fikci upravenou v § 13a dostává do postavení dodavatele. Tento provozovatel elektronického rozhraní má také možnost stát se plátcem daně dobrovolně, před uskutečněním dané transakce, která vede k plátcovství ze zákona. Dobrovolná registrace za plátce je upravena § 6f a souvisejícím § 94a zákona o DPH.

Podle odst. 2 se plátcem ze zákona stává zahraniční osoba, která dodá zboží provozovateli elektronického rozhraní podle § 13a odst. 2 zákona o DPH s místem plnění v tuzemsku (opět se ve vazbě na toto ustanovení jedná o fiktivní dodání zboží zahraniční osobou provozovateli elektronického rozhraní, pokud jsou splněny podmínky dané § 13a odst. 2 zákona o DPH, tj. konečným příjemcem zboží je osoba nepovinná k dani na území Evropské unie a provozovatel elektronického rozhraní takové dodání zboží usnadňuje). Zahraniční osoba (tzv. původní dodavatel zboží) se stává plátcem dnem dodání předmětného zboží.

Zahraničním dodavatelem se, v případě popsaném výše, stává plátcem dnem dodání předmětného zboží, a to bez ohledu na to, že dodání zboží tímto zahraničním dodavatelem (tzv. původní dodavatel) provozovateli elektronického rozhraní (tzv. domnělý dodavatel) je od daně osvobozeno podle § 71h zákona o DPH. Povinnost registrace zahraniční osoby v daném případě vyplývá přímo ze směrnice Rady, a tudíž musela Česká republika tuto povinnost také promítnout do zákona o DPH, a to bez ohledu na uplatnění osvobození dodání zboží uskutečněného touto osobou. Zahraniční osoba má možnost stát se plátcem dobrovolně, před uskutečněním prvního dodání zboží, a to podle § 6f odst. 2 a souvisejícího § 94a zákona o DPH.

Ohledně fiktivního rozdělení dodávky zboží zahraničním osobou osobě nepovinné k dani na území Evropské unie, které usnadňuje provozovatele elektronického rozhraní, odkazujeme na komentář k ustanovení § 13a zákona o DPH.

Identifikované osoby**§ 6g**

Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořizují 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

Identifikovanou osobou se stává právnická osoba nepovinná k dani a také osoba povinná k dani (tedy právnická i fyzická osoba), které nejsou plátcem, jestliže pořizují v tuzemsku zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně v tuzemsku.

Pořízení zboží z jiného členského státu je předmětem daně jen v případě, že celková hodnota zboží bez daně překročila v příslušném nebo bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč. Zboží pořízené z jiného členského státu neplátcem do tohoto limitu není předmětem daně dle § 2a zákona o DPH. Do tohoto limitu se nezapočítává zboží, které podléhá spotřební dani (a které je vymezeno v § 4 odst. 1 písm. k) zákona o DPH) nebo pořízení nového dopravního prostředku (definovaného v § 4 odst. 4 písm. b) zákona o DPH), neboť pořízení tohoto zboží je předmětem daně vždy, bez ohledu na dosažení uvedeného limitu. Dle § 2b zákona o DPH se ale pořizovatel může uplatnění § 2a zákona o DPH vzdát a zboží nakoupené z jiného členského státu považovat za pořízení zboží z jiného členského státu bez ohledu na hodnotu zboží.

Identifikovanou osobou se nestává prostřední osoba v třístranném obchodě, která sice pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku, ale uplatní se na ni zjednodušený postup na dodání v rámci třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH.

Identifikovanými osobami z titulu pořízení zboží se dle § 6g zákona o DPH stávají osoby povinné k dani, neplátcí, bez ohledu na to, zda mají sídlo v tuzemsku, v jiných členských státech nebo ve třetích zemích. Povinnost podat přihlášku k registraci je upravena v § 97 zákona o DPH.

Pokud se pořizovatel zboží z jiného členského státu stane identifikovanou osobou, vznikne mu podle § 108 odst. 2 zákona o DPH povinnost přiznat daň, avšak nárok na uplatnění odpočtu daně je podle § 72 a násl. zákona o DPH přiznán pouze plátcí.

Pořizovateli zboží, který je identifikovanou osobou, vzniká daňová povinnost jen ve vztahu ke zboží pořízenému z jiného členského státu. Pokud tato osoba uskutečňuje plnění (dodání zboží či poskytnutí služeb) s místem plnění v tuzemsku, hledí se na ni, ve vztahu k těmto uskutečněným plněním, stále jako na neplátce a ve vztahu k těmto plněním jí nevzniká žádná daňová povinnost. Zároveň identifikovaná osoba nikdy nemůže uplatnit nárok na odpočet daně.

Osoba povinná k dani pořizující zboží z jiného členského státu se může dobrovolně, ještě před pořízením daného zboží, registrovat jako plátcem dle § 6f nebo jako identifikovaná osoba dle § 6k zákona o DPH.

Příklad

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

Příklad

Německá firma registrovaná k dani v Německu pořídí ze Slovenska zboží do tuzemska od slovenské osoby registrované k dani v ceně 350 000 Kč. Německá firma není v tuzemsku plátcem. Pořizovatel se stává povinně identifikovanou osobou ke dni pořízení. Pořizovateli

v tomto případě nevznikne povinnost přiznat daň z pořízeného zboží, pokud je toto pořízení od daně osvobozeno dle § 65 zákona o DPH pokud by pořizovatel jako osoba registrovaná k dani v jiném členském státě měl v každém případě nárok na vrácení daně podle § 82a a § 82b zákona o DPH. Pokud by podmínky pro uplatnění osvobození nebyly splněny, vzniká pořizovateli zboží povinnost přiznat daň z pořízeného zboží.

Příklad

Ukrajinská firma, neplátce, 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.

§ 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 osoba povinná k dani, která má v tuzemsku sídlo nebo provozovnu, není plátcem a je jí poskytnuta služba s místem plnění v tuzemsku, a to osobou neusazenou v tuzemsku. Poskytovatelem služby tedy je osoba povinná k dani, která má sídlo v jiném členském státě nebo ve třetí zemi a v tuzemsku nemá provozovnu, prostřednictvím které by byla služba poskytnuta. Zda je poskytovatel se sídlem v jiném členském státě v zemi svého sídla registrován k dani nebo ne, není rozhodující.

Identifikovanou osobou se osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku stává dále v případě, že je jí osobou neusazenou v tuzemsku dodáno zboží s instalací nebo s montáží s místem plnění v tuzemsku dle § 7 odst. 6 zákona o DPH nebo je jí dodáno zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění v tuzemsku dle § 7a zákona o DPH. Identifikovanou osobou se kupující, osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, stává bez ohledu na to, zda je poskytovatel registrován k dani v jiném členském státě či nikoliv.

Pojem osoba neusazená v tuzemsku je definován v § 4 odst. 1 písm. l) zákona o DPH. Osobou neusazenou v tuzemsku je osoba povinná k dani, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu a která uskuteční zdanitelné plnění, spočívající v dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Pokud tato osoba má v tuzemsku provozovnu, považuje se za osobu neusazenou v tuzemsku pouze v případě, že daná provozovna se poskytování předmětného plnění neúčastní (tzn. plnění není poskytováno prostřednictvím této provozovny). Osobou neusazenou v tuzemsku tak může být osoba povinná k dani registrovaná v jiném členském státě, osoba povinná k dani neregistrovaná v jiném členském státě nebo zahraniční osoba.

Příjemce služby je povinen, jako identifikovaná osoba, přiznat v tuzemsku daň podle § 108 odst. 3 písm. a) zákona o DPH, ale nemá nárok na odpočet daně, protože není plátcem. I v těchto případech je možné „přeskočit“ povinnou registraci identifikované osoby a dobrovolně se registrovat jako plátce před přijetím daného plnění, jak je uvedeno v komentáři k § 6g zákona o DPH.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku poskytne konzultační služby týkající se slovenské DPH tuzemskému daňovému poradci, neplátcí. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 zákona o DPH sídlo příjemce služby v tuzemsku. Daňový poradce se ke dni uskutečnění plnění

stává identifikovanou osobou, přiznává tuzemskou daň z přijaté služby a nemá nárok na odpočet daně.

Příklad

Slovenská firma neregistrovaná k dani na Slovensku poskytne konzultační služby týkající se slovenské DPH tuzemskému daňovému poradci, neplátcí. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 zákona o DPH sídlo příjemce služby v tuzemsku. Daňový poradce se ke dni uskutečnění plnění stává identifikovanou osobou, přiznává tuzemskou daň z přijaté služby a nemá nárok na odpočet daně.

Příklad

Norská firma poskytne konzultační služby týkající se norské DPH tuzemskému daňovému poradci, neplátcí. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 zákona o DPH sídlo příjemce služby v tuzemsku. Daňový poradce se ke dni uskutečnění plnění stává identifikovanou osobou, přiznává tuzemskou daň z přijaté služby a nemá nárok na odpočet daně.

Příklad

Slovenský zedník, neregistrovaný k dani na Slovensku, poskytne zednické práce na budově v tuzemsku, kterou má v majetku tuzemská firma, neplátce. Místem plnění u poskytnuté služby je podle § 10 zákona o DPH tuzemsko. Protože službu poskytla osoba neusazená v tuzemsku, stává se tuzemská firma (příjemce služby) identifikovanou osobou, která přiznává v tuzemsku daň, ale nemá nárok na odpočet daně.

Příklad

Slovenská firma, registrovaná k dani na Slovensku, dodá do tuzemska stroj a zavázala se, že zajistí jeho instalaci. Slovenská firma není plátcem v tuzemsku. Příjemcem služby je tuzemská firma, neplátce. Místem plnění u poskytnutého plnění je podle § 7 odst. 6 zákona o DPH tuzemsko. Protože plnění poskytla osoba neusazená v tuzemsku, stává se tuzemská firma identifikovanou osobou, přiznává v tuzemsku daň, ale nemá nárok 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 v jiném členském státě osobě povinné k dani, pokud taková služba není v jiném členském státě osvobozena od daně a jedná se o službu, jejíž místo plnění je v jiném členském státě dle pravidla daného § 9 odst. 1 zákona o DPH.

Právní úprava je pro poskytovatele služby výhodná, protože identifikace umožňuje pouze přenést povinnost přiznat daň na osobu povinnou k dani do jiného členského státu, ve kterém má příjemce služby sídlo (nebo provozovnu, je-li služba poskytnuta této provozovně), ale pro další plnění zůstává poskytovatel služby neplátcem. V důsledku registrace jako identifikovaná osoba poskytovatel služby uvede plnění do daňového přiznání a do souhrnného hlášení.

V případě, že je tuzemskou osobou povinnou k dani poskytnuta služba, která má místo plnění v jiném členském státě, ale toto místo plnění je určeno dle jiného ustanovení, než je § 9 odst. 1 zákona o DPH, nestává se poskytovatel takovéto služby identifikovanou osobou ve vazbě na poskytnutí této služby.

Příklad

Tuzemský podnikatel přeložil z maďarštiny do češtiny román a fakturuje maďarskému vydavateli, registrovanému k dani v Maďarsku, honorář. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 zákona o DPH sídlo vydavatele v Maďarsku. Překladatel se stává identifikovanou osobou, uplatní systém reverse charge a přenesení povinnost přiznat daň na maďarského příjemce služby. Faktura vystavená překladatelem bude vystavena bez daně. Službu uvede do českého daňového přiznání a do souhrnného hlášení.

Příklad

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

Příklad

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

§ 6j

(1) Osoba povinná k dani, která není plátcem a která bude uskutečňovat vybraná plnění v rámci režimu Evropské unie nebo dovozního režimu zvláštního režimu jednoho správního místa, je identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována, pokud

- a) má v tuzemsku sídlo, nebo provozovnu, nemá-li na území Evropské unie sídlo,
- b) je v tuzemsku zahájeno odeslání nebo přeprava zboží, pokud je dodání tohoto zboží vybraným plněním, nebo
- c) má v Norském království sídlo, nebo provozovnu, nemá-li na území Evropské unie sídlo ani provozovnu.

(2) Osoba povinná k dani, která není plátcem, má v tuzemsku sídlo, nebo provozovnu, nemá-li na území Evropské unie sídlo, a která bude jako zprostředkovatel plnit jménem a na účet osoby uskutečňující vybraná plnění povinnosti vyplývající z použití dovozního režimu, je identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.

Komentář k § 6j

Toto ustanovení se týká dobrovolné registrace osoby povinné k dani jako identifikované osoby. Osobě povinné k dani, která se hodlá v tuzemsku registrovat ke zvláštnímu režimu jednoho správního místa, je umožněno, za splnění dále uvedených podmínek, se registrovat jako identifikovaná osoba. Podmínkou pro používání režimu Evropské unie a dovozního režimu v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa je, že osoba povinná k dani, která hodlá tento režim používat, je registrovaná v tuzemsku jako plátce nebo jako identifikovaná osoba. Českou republiku jako stát identifikace ve zvláštním režimu jednoho správního místa si tedy může zvolit pouze osoba povinná k dani, která je v tuzemsku registrovaná dani, a to jako plátce nebo jako identifikovaná osoba. Dobrovolná registrace za identifikovanou osobu pak osobě povinné k dani, která je usazena v tuzemsku, umožní registraci do zvláštního režimu jednoho správního místa v tuzemsku jako státu identifikace a zároveň této osobě umožní využívat osvobození pro

malé podniky v případě tuzemských plnění, a to až do dosažení obrátu pro povinnou registraci podle § 6 zákona o DPH.

Dle odst. 1 se jako identifikovaná osoba může dobrovolně registrovat osoba povinná k dani, která není plátcem a která je usazena v tuzemsku (tzn. má v tuzemsku sídlo nebo má v tuzemsku provozovnu, pokud nemá sídlo na území Evropské unie), pokud tato osoba bude uskutečňovat vybraná plnění (viz § 110b odst. 2 zákona o DPH) v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa, konkrétně v rámci dílčího režimu Evropské unie nebo dovozního režimu. Další podmínkou, která musí být pro registraci splněna je, že je v tuzemsku zahájeno odeslání nebo přeprava zboží, které je vybraným plněním z pohledu zvláštního režimu jednoho správního místa (viz § 110b odst. 2 zákona o DPH).

Osoba povinná k dani se stává identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni, kdy je jí doručeno rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl o její registraci za identifikovanou osobu.

Dobrovolně se jako identifikovaná osoba podle tohoto ustanovení může registrovat také osoba povinná k dani, která má sídlo v Norském království, nebo osoba povinná k dani, která má v Norském království provozovnu a která zároveň nemá sídlo na území Evropské unie.

V odst. 2 je upravena dobrovolná registrace osoby povinné k dani, neplátce, která má v tuzemsku sídlo nebo provozovnu, nemá-li sídlo na území Evropské unie a která hodlá být registrovaná jako zprostředkovatel v dovozním režimu v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa. Jako zprostředkovatel v dovozním režimu, který bude povinností vyplývající z tohoto režimu plnit jménem a na účet tzv. pověřující osoby, může být registrován jen plátce nebo identifikovaná osoba. Komentované ustanovení tak umožňuje osobě povinné k dani, která hodlá být registrovaná jako zprostředkovatel, dobrovolně se registrovat jako identifikovaná osoba. Ve vztahu k tuzemským plněním, která tato osoba uskuteční, bude tak moci dále využívat výhody osvobození pro malé podniky do dosažení obrátu pro povinnou registraci jako plátce podle § 6 zákona o DPH.

Osoba povinná k dani se i v tomto případě stává identifikovanou osobou od dne následujícího po dni, kdy jí bylo doručeno rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl o její registraci za identifikovanou osobu.

§ 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

Osoba povinná k dani, která bude pořizovat zboží z jiného členského státu, se může dle § 97a zákona o DPH dobrovolně registrovat jako identifikovaná osoba ještě před přijetím zboží. Tato dobrovolná registrace se může uplatnit i v případě, že cena pořízeného zboží nepřesáhne částku 326 000 Kč, vyplývající z ustanovení § 2a zákona o DPH. V případě, že se pořizovatel rozhodne dobrovolně se registrovat jako identifikovaná osoba ve vazbě na pořízení zboží v budoucnu, je pořizovatel registrován k dani jako identifikovaná osoba dnem, který následuje po dni oznámení o registraci. Oznámením o registraci je myšleno rozhodnutí o registraci vydané správcem daně.

Osoba povinná k dani může, po ukončení registrace, sdělit své daňové identifikační číslo svému dodavateli do jiného členského státu, který následně uplatní na dodání zboží osvobození (pokud budou splněny i další podmínky pro uplatnění osvobození) a pořizovatel pořídí zboží bez daně členského státu dodání. Pořizovatel jako identifikovaná osoba má povinnost přiznat v tuzemsku daň bez nároku na odpočet daně, protože není plátcem.

Příklad

Tuzemská firma, neplátce, 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 zákona o DPH ve vazbě na ustanovení § 2a zákona o DPH, ale přesto podle § 6k zákona o DPH požádá správce daně o dobrovolnou registraci za identifikovanou osobu. Protože registrace je v tomto případě dobrovolná, může nastat před přijetím plnění. Pořizovatel sdělí své daňové identifikační číslo dodavateli na Slovensko a dodavatel vystaví daňový doklad bez slovenské daně (pokud jsou splněny i ostatní podmínky pro osvobození dodávky od 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, bude pořizovat zboží z Německa v hodnotě 500 000 Kč a rozhodne se již před pořízením dobrovolně se registrovat v tuzemsku jako identifikovaná osoba. Před uskutečněním plnění sdělí své daňové identifikační číslo německému dodavateli. Dodavatel při dodání zboží uplatní osvobození (pokud budou splněny ostatní podmínky pro jeho uplatnění) a vystaví daňový doklad bez daně. Cena zboží tak nebude zatížena německou daní. Identifikovaná osoba následně přizná daň v tuzemsku a nemůže si uplatnit nárok na odpočet daně.

§ 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 a § 97a může osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, podat žádost o dobrovolnou registraci za identifikovanou osobu v případě, že hodlá přijímat služby s místem plnění v tuzemsku nebo přijímat zboží dodávané s jeho montáží nebo instalací nebo zboží dodávané soustavami nebo sítěmi (typicky se jedná o elektřinu, plyn, teplo a chlad), pokud tyto dodávky mají dle § 7 odst. 6 a § 7a zákona o DPH místo plnění v tuzemsku a budou poskytnuté osobou neusazenou v tuzemsku dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o DPH. Žádost o dobrovolnou registraci osoba podává před přijetím uvedeného plnění (přijetím uvedené služby nebo přijetím dodávky uvedeného zboží).

Identifikovanou osobou se stává osoba povinná k dani dnem, který následuje po dni oznámení, kterým rozhodl správce daně o registraci za identifikovanou osobu. Pokud se osoba povinná k dani neregistruje dobrovolně před prvním přijetím daného plnění, stane se identifikovanou osobou dle § 6h zákona o DPH ve vazbě na přijetí plnění.