

DPH 2013

výklad s příklady

***výklad všech paragrafů zákona se zvýrazněním
všech novel od 1. 1. 2013***

změna data vystavení daňového dokladu při pořízení zboží

osoba neusazená v tuzemsku, identifikovaná osoba

daňová evidence, daňové doklady

nespolehlivý plátce

ručení za daňovou povinnost

přílohy zboží a služeb se sníženou sazbou

přes 300 příkladů k jednotlivým plněním



Ing. Oto Paikert se narodil v roce 1950 v Praze. Po absolvování Vysoké školy ekonomické v Praze pracoval nejdříve jako vedoucí cenového oddělení na podnikovém ředitelství Mototechna, odkud přešel na Federální cenový úřad jako vedoucí odboru cen strojírenství a elektrotechniky. Zrušením federativního uspořádání státu přešel pod Ministerstvo financí České republiky, kde pracoval až do roku 2004 v odboru nepřímých daní, oddělení DPH, byl spolutvůrcem zákona o DPH v rámci nové daňové soustavy zavedené v roce 1993. V současné době se věnuje podnikatelské činnosti v oblasti finančního a ekonomického poradenství, pořádání odborných kurzů a lektorské činnosti.

JUDr. Svatopluk Galočík se narodil v roce 1948 v Ostravě. Do roku 1994 zastával různé funkce v celní správě, posledním pracovištěm bylo Generální ředitelství cel v Praze. V roce 1986 dokončil vysokoškolská studia na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze. Od roku 1993 pracoval na Ministerstvu financí na odboru nepřímých daní, oddělení DPH, a podílel se tak na tvorbě legislativy DPH až do roku 2004, kdy Česká republika vstoupila do EU. Od roku 2004 uplatňuje nabyté znalosti a zkušenosti v soukromém sektoru, kde působí jako finanční a ekonomický poradce, provádí lektorskou a publikační činnost, zejména v oblasti intrakomunitárního plnění a obchodu s třetími zeměmi.

Svatopluk Galočík, Oto Paikert

DPH 2013

výklad s příklady

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

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

Edice Účetnictví a daně

JUDr. Svatopluk Galočík, Ing. Oto Paikert

DPH 2013

výklad s příklady

JUDr. Svatopluk Galočík připravil výklad

k § 1–2b, 6, 6c, 6g–6i, 7, 7a, 8–12, 13 odst. 1–3 a 6, 7, 15–20, 23–25, 33, 33a, 38–41, 63–71g, 80–88, 93–94a, 102–103, 106a, 108, 108a–110

Ing. Oto Paikert připravil výklad

k § 3–6b, 6e, 6f, 13 odst. 4, 5 a 8, 14, 21–22, 26–32, 34–37a, 42–62, 72–79c, 89–92f, 95–101, 104–106, 107 a přílohám zákona

TIRÁŽ TIŠTĚNÉ PUBLIKACE:

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7, jako svou 5 118. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Sazba Jan Šístek

Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová

Počet stran 336

Deváté vydání, Praha 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

Výtiskla Tiskárna v Ráji, s. r. o., Pardubice

© GRADA Publishing, a.s., 2013

ISBN 978-80-247-4626-5

GRADA Publishing: tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400, www.grada.cz

ELEKTRONICKÉ PUBLIKACE:

ISBN 978-80-247-8453-3 (ve formátu PDF)

ISBN 978-80-247-8454-0 (ve formátu EPUB)

Obsah

Úvodem	9
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,	11
Část první ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ	11
Hlava I – Obecná ustanovení	11
§ 1 – Předmět úpravy	11
§ 2 – Předmět daně	11
§ 2a – Vynětí z předmětu daně	12
§ 2b – Volba předmětu daně	14
§ 3 – Územní působnost	14
§ 4 – Vymezení základních pojmů	15
§ 4a – Obrat	23
Hlava II – Uplatňování daně	25
Díl 1 – Daňové subjekty	25
§ 5 – Osoby povinné k dani	25
Skupina	28
§ 5a	28
§ 5b	29
§ 5c	29
Plátcí	30
§ 6	30
§ 6a	32
§ 6b	32
§ 6c	33
§ 6d	35
§ 6e	35
§ 6f	36
Identifikované osoby	37
§ 6g	37
§ 6h	38
§ 6i	39
Díl 2 – Místo plnění	40
§ 7 – Místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti	40
§ 7a – Místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu	44
§ 8 – Místo plnění při zasílání zboží	45
§ 9 – Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby	48
§ 10 – Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti	62
§ 10a – Místo plnění při poskytnutí přepravy osob	63
§ 10b – Místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy	64
§ 10c – Místo plnění při poskytnutí stravovací služby	65
§ 10d – Místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku	66
§ 10e – Místo plnění při poskytnutí služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani	69
§ 10f – Místo plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani	69
§ 10g – Místo plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movitě věci a práce na movitě věci osobě nepovinné k dani	70
§ 10h – Místo plnění při poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani	71
§ 10i – Místo plnění při poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani	73
§ 10j	73
§ 10k – Místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi	73
§ 11 – Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu	74
§ 12 – Místo plnění při dovozu zboží	76
Díl 3 – Vymezení plnění	77
§ 13 – Dodání zboží a převod nemovitosti	77
§ 14 – Poskytnutí služby	87
§ 15	89
§ 16 – Pořízení zboží z jiného členského státu	89
§ 17 – Zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu	94

§ 18	97
§ 19 – Dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území Evropského společenství	97
§ 20 – Dovoz zboží	100
Díl 4 – Uskutečnění plnění a daňová povinnost	101
§ 21 – Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží, poskytnutí služby a převodu nemovitosti	101
§ 22 – Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň při dodání zboží do jiného členského státu	105
§ 23 – Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň při dovozu zboží	106
§ 24 – Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnosti přiznat daň při poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku	109
§ 24a – Uskutečnění plnění a povinnost přiznat poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko	110
§ 25 – Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu	112
Díl 5 – Daňové doklady	112
§ 26 – Daňový doklad	112
§ 27 – Určení pravidel pro vystavování daňových dokladů	114
§ 28 – Pravidla pro vystavování daňových dokladů v tuzemsku	115
§ 29 – Náležitosti daňového dokladu	116
§ 29a – Náležitosti daňového dokladu skupiny	117
§ 30 – Vystavování zjednodušeného daňového dokladu	118
§ 30a – Náležitosti zjednodušeného daňového dokladu	118
§ 31 – Splátkový kalendář	119
§ 31a – Platební kalendář	119
§ 31b – Souhrnný daňový doklad	119
§ 32 – Doklad o použití	120
§ 33 – Daňový doklad při dovozu	120
§ 33a – Daňový doklad při vývozu	121
§ 34	122
§ 35 – Obecné ustanovení o uchovávání dokladů	124
§ 35a – Elektronické uchovávání daňových dokladů	124
Díl 6 – Základ daně a výpočet daně, oprava základu daně a oprava výše daně, opravný daňový doklad	125
§ 36 – Základ daně	125
§ 36a – Základ daně ve zvláštních případech	131
§ 37 – Výpočet daně u dodání zboží, převodu nemovitosti a poskytnutí služby	133
§ 37a – Základ daně při uskutečnění zdanitelného plnění, pokud vznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním tohoto zdanitelného plnění	133
§ 38 – Základ daně a výpočet daně při dovozu zboží	134
§ 39 – Základ daně a výpočet daně při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a zahraniční osobou	137
§ 40 – Základ daně a výpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu	137
§ 41 – Základ daně a výpočet daně u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně	137
§ 42 – Oprava základu daně a oprava výše daně	139
§ 43 – Oprava výše daně v jiných případech	143
§ 44 – Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení	144
§ 45 – Opravný daňový doklad	146
§ 46 – Daňový doklad při provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení	148
§ 46a	148
Díl 7 – Sazby daně a oprava sazby daně	148
§ 47 – Sazby daně u zdanitelného plnění	148
§ 47a – Závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně	150
§ 48 – Sazby daně u bytové výstavby	151
§ 48a – Sazby daně u staveb pro sociální bydlení	155
§ 49–§ 50	158
Díl 8 – Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně	158
§ 51 – Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	158
§ 52 – Základní poštovní služby a dodání poštovních známek	159
§ 53 – Rozhlasové a televizní vysílání	160
§ 54 – Finanční činnosti	160
§ 54a – Penzijní činnosti	163
§ 55 – Pojišťovací činnosti	164
§ 56 – Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení	165
§ 57	167
§ 58 – Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží	170

§ 59 – Sociální pomoc	183
§ 60 – Provozování loterií a jiných podobných her	185
§ 61 – Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	185
§ 62 – Dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátců nárok na odpočet daně	187
Díl 9 – Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně	188
§ 63 – Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně	188
§ 64 – Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu	189
§ 65 – Osvobození při pořízení zboží z jiného členského státu	191
§ 66 – Osvobození od daně při vývozu zboží	191
§ 67 – Osvobození při poskytnutí služby do třetí země	194
§ 68 – Osvobození ve zvláštních případech	195
§ 69 – Osvobození přepravy a služeb přímo vázaných na dovoz a vývoz zboží	200
§ 70 – Osvobození přepravy osob	203
§ 71 – Osvobození od daně při dovozu zboží	204
Osvobození od daně při dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a při dovozu pohonných hmot cestujícím	207
§ 71a	207
§ 71b	207
§ 71c	208
§ 71d	209
§ 71e	209
§ 71f	210
§ 71g – Osvobození od daně při dovozu zboží, které je přepravováno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně	210
Díl 10 – Odpočet daně	212
§ 72 – Nárok na odpočet daně	212
§ 73 – Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně	214
§ 74 – Oprava odpočtu daně	216
§ 75 – Způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši	217
§ 76 – Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši	218
§ 77 – Vyrovnání odpočtu daně	221
Úprava odpočtu daně	222
§ 78	222
§ 78a	223
§ 78b	224
§ 78c	224
§ 78d	225
Nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace	226
§ 79	226
§ 79a	226
§ 79b	227
§ 79c	228
Díl 11 – Vracení daně a prodej zboží za ceny bez daně	228
§ 80 – Vracení daně osobám požívajícím výsad a imunit	228
§ 81 – Vracení daně v rámci zahraniční pomoci	233
§ 82 – Vracení daně plátcům v jiných členských státech	235
Vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě	237
§ 82a	237
§ 82b	241
§ 83 – Vracení daně zahraničním osobám povinným k dani	243
§ 84 – Vracení daně fyzickým osobám ze třetích zemí při vývozu zboží	246
§ 85 – Vracení daně osobám se zdravotním postižením	250
§ 86 – Vracení daně ozbrojeným silám cizích států	252
§ 87 – Prodej zboží za ceny bez daně	253
Hlava III – Zvláštní režimy	256
§ 88 – Zvláštní režim pro poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb	256
§ 89 – Zvláštní režim pro cestovní službu	258
§ 90 – Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi	264
§ 91 – Zvláštní režim pro plátců, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu	268
§ 92 – Zvláštní režim pro investiční zlato	268
§ 92a – Režim přenesení daňové povinnosti	270
§ 92b – Dodání zlata	271
§ 92c – Dodání zboží uvedeného v příloze č. 3 k tomuto zákonu	271

§ 92d – Obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů	272
§ 92e – Poskytnutí stavebních nebo montážních prací	272
§ 92f – Předmět závazného posouzení zařídění zboží pro použití režimu přenesení daňové povinnosti	280
§ 92g – Žádost o závazné posouzení zařídění zboží pro použití režimu přenesení daňové povinnosti	280

Hlava IV – Správa daně v tuzemsku	280
§ 93 – Správa daně celními úřady	280
§ 93a – Místní příslušnost	281
§ 94 – Povinná registrace plátce	282
§ 94a – Dobrovolná registrace plátce	282
§ 95 – Informační povinnost účastníka sdružení	283
§ 95a – Skupinová registrace	283
§ 96 – Povinný registrační údaj	285
§ 97 – Registrace identifikované osoby	286
§ 98 – Zveřejnění údajů z registru plátců a identifikovaných osob	286
§ 99 – Zdaňovací období	287
§ 99a – Změna zdaňovacího období	287
§ 99b – Zdaňovací období v insolvenční	288
§ 100 – Evidence účely daně z přidané hodnoty	288
§ 100a – Zvláštní ustanovení o evidenci pro účely daně z přidané hodnoty	289
§ 101 – Daňové přiznání a splatnost daně	289
§ 102 – Souhrnné hlášení	291
§ 103 – Zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplacenou nebo dosud nestanovenou daň	296
§ 104 – Nesprávné uvedení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období	297
§ 105 – Vracení nadměrného odpočtu	298
§ 106 – Zrušení registrace plátce z moci úřední	298
§ 106a – Nespolehlivý plátce	300
§ 106b – Zrušení registrace plátce na žádost	301
§ 106c – Zrušení registrace účastníka na žádost	301
§ 106d – Společná ustanovení o zrušení registrace na žádost	302
§ 106e – Zrušení registrace skupiny	303
§ 106f – Zánik členství člena skupiny	303
§ 107 – Zrušení registrace identifikované osoby z moci úřední	304
§ 107a – Zrušení registrace identifikované osoby na žádost	304
§ 108 – Osoby povinné přiznat a zaplatit daň	305
§ 108a – Ručení oprávněného příjemce	309
§ 109 – Ručení příjemce zdanitelného plnění	310
§ 109a – Zvláštní způsob zajištění daně	311
§ 110 – Regulační opatření za stavu nouze, ohrožení státu a válečného stavu	312

Část druhá	
PŘECHODNÁ, ZRUŠOVACÍ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ	313
§ 111 – Přejímací ustanovení	313
§ 112 – Zrušovací ustanovení	314
§ 113 – Účinnost	314
Přejímací ustanovení zákona č. 635/2004 Sb.	314
Přejímací ustanovení zákona č. 545/2005 Sb.	314
Přejímací ustanovení zákona č. 261/2007 Sb.	315
Přejímací ustanovení zákona č. 270/2007 Sb.	315
Přejímací ustanovení zákona č. 296/2007 Sb.	315
Přejímací ustanovení zákona č. 302/2008 Sb.	315
Přejímací ustanovení zákona č. 87/2009 Sb.	315
Přejímací ustanovení zákona č. 362/2009 Sb.	316
Přejímací ustanovení zákona č. 489/2009 Sb.	316
Přejímací ustanovení zákona č. 120/2010 Sb.	316
Přejímací ustanovení zákona č. 47/2011 Sb.	317
Přejímací ustanovení zákona č. 370/2011 Sb.	317
Čl. IV zákona č. 500/2012 Sb. – Přejímací ustanovení	319
Čl. II zákona č. 502/2012 Sb. – Přejímací ustanovení	320
Příloha č. 1 k zákonu č. 235/2004 Sb. – Seznam zboží a služeb podléhajících snížené sazbě	323
Příloha č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb. – Seznam služeb podléhajících snížené sazbě	324
Příloha č. 3 k zákonu č. 235/2004 Sb. – Seznam zboží podléhajících snížené sazbě	326
Příloha č. 4 k zákonu č. 235/2004 Sb. – Umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti	328
Příloha č. 5 k zákonu č. 235/2004 Sb. – Seznam zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti	329

Úvodem

Vydání, které se vám dostává do rukou, je již deváté od roku 2004, kdy vstoupila Česká republika do Evropské unie.

Tak jako předchozí vydání, i toto reaguje svým výkladem na novely zákona o DPH č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a bude podle něj postupováno při uplatnění DPH v roce 2013. V aktualizovaném vydání jsou zapracovány všechny novely, ke kterým došlo. V komentářích paragrafů, které zásadním způsobem ovlivňují daňovou povinnost, je většinou zachována časová posloupnost jejich vývoje v rámci prekluze.

Významnou roli v oblasti DPH hraje po vstupu České republiky do Evropského společenství také evropská legislativa, a to zejména směrnice 2006/112/ES, která je účinná od 1. ledna 2007 a nahradila tzv. Šestou směrnici EU. Výše uvedená směrnice byla zapracována plně do novely účinné k 1. lednu 2009. Plátcům daně se rozhodně vyplatí znát účinek komunitárního práva, zejména rozhodná ustanovení směrnice 2006/112/ES, ale od 1. ledna 2009 by měla plátcům stačit novela zákona o DPH, kde jsou zapracovány i směrnice 2008/8/ES, 2008/9/ES, 2008/117/ES, 2009/47/ES i 2010/45/EU. Alespoň rámcová znalost směrnice č. 112 EU a Prováděcího nařízení Rady č. 282/2011, které vysvětluje a vykládá jednotlivé články směrnice je samozřejmě „bonusem navíc“ při jednání se správcem a ostatními orgány státní správy.

Konzolidované znění v českém jazyce čtenář nalezne na Internetu na adrese: [www.cds.cz](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1977L0388:20060101:CS:-PDF, resp. na stránkách české daňové správy <a href=). V této publikaci jsou všechny úpravy, týkající se uplatňování DPH, zohledněny a vyznačeny, včetně případných příkladů, pokud byla právní úprava zásadní a nabízela možnost ukázky řešení na příkladu.

Smyslem této publikace je přímá návaznost na poslední vydanou publikaci obou autorů v roce 2012. Má za úkol seznámit širokou veřejnost se změnami v právní úpravě, ale také si klade za cíl poskytovat určitým způsobem vodítko pro bezchybné naplňování právních předpisů při uplatňování DPH v praxi, a tím eliminovat vědomé či nevědomé protiprávní jednání plátců daně. V publikaci je možné nalézt úplné znění zákona o DPH, které je platné pro rok 2013, nedojde-li během roku k další novele, s vyznačením právních úprav v jednotlivých ustanoveních, ke kterým došlo v roce 2013, a případným podtržením důležitých komentářů ke každému ustanovení, včetně odlišení výkladu, který reaguje na změny. Pro lepší orientaci a pochopení je značná část takto publikovaných úprav a komentářů doplněna o názorné příklady z praxe. Tyto příklady dokreslují právní úpravu i komentář, takže usnadňují pochopení popsaného příkladu.

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

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

autoři

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

ve znění zákona č. 635/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 124/2005 Sb., zákona č. 215/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 230/2006 Sb., zákona č. 319/2006 Sb., zákona č. 172/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 270/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 302/2008 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 489/2009 Sb., zákona č. 120/2010 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 47/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., **zákona č. 457/2011 Sb., zákona č. 18/2012 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákona č. 333/2012 Sb., zákona č. 458/2011 Sb.*, zákona č. 500/2012 Sb. a zákona č. 502/2012 Sb.**

* Red. pozn.: Novela zákona má účinnost stanovenou na 1. 1. 2015 – do textu není zpracována.

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ

HLAVA I OBECNÁ USTANOVENÍ

§ 1

Předmět úpravy

Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie¹⁾ a upravuje daň z přidané hodnoty (dále jen „daň“). Daň se uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby za podmínek stanovených tímto zákonem.

Komentář k § 1

V § 1 je upraveno, že dani z přidané hodnoty, tedy nepřímé dani ze spotřeby, podléhá zboží, nemovitosti a služby. Předmět právní úpravy je rozšířen o zapracování příslušných předpisů Evropské Unie, zejména Směrnice 2006/112/ES, která je účinná od 1. ledna 2007 a nahradila původní tzv. Šestou směrnici, podle které byl konstruován zákon o DPH ke dni vstupu České republiky do EU.

§ 2

Předmět daně

(1) Předmětem daně je

a) *dodání zboží, převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti (dále jen „převod nemovitosti“) za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,*

b) *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,*

c) *pořízení*

1. *zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněnou v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,*
2. *nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,*

d) *dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.*

(2) Zdanitelné plnění je plnění, které

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

Komentář k § 2

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

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

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

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

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

§ 2a

Výněti z předmětu daně

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

Komentář k § 2a

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

V odst. 1 není předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže by pod písm. a) bylo v tuzemsku osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1–10. Jedná se tedy o vy-

jmenovaná plnění v § 68, která jsou podle tohoto ustanovení osvobozena v tuzemsku od daně s nárokem na odpočet daně. Jsou tak zachovány stejné podmínky při pořízení z jiného členského státu a při zdanitelném plnění.

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

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

Příklad

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

Příklad

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

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

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

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

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

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

§ 2b

Volba předmětu daně

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

Komentář k § 2b

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

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

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

Příklad

Tuzemská osoba povinná k dani, neplátce daně, pořídí v únoru 2013 ze Slovenska kopírku v hodnotě 35 000 Kč. Pořizovatel se dobrovolně rozhodne, že je takové pořízení pro něj předmětem daně. Musí se registrovat k dani jako plátce daně přízná v tuzemsku daň. Zřejmě bude výhodnější, aby se registroval k dani před dodáním kopírky ze Slovenska a sdělil tak své CZ DIČ dodavateli, který by uplatnil reverse charge a přenesl by daňovou povinnost na pořizovatele do tuzemska. Předmětem daně bude i další pořízení zboží z jiného členského státu, které bude pořízeno až do konce roku 2014.

§ 3

Územní působnost

(1) Pro účely tohoto zákona se rozumí

- a) tuzemskem území České republiky,
- b) členským státem členský stát Evropské unie,
- c) třetí zemí území mimo území Evropského společenství,
- d) územím Evropského společenství území stanovené příslušným právním předpisem Evropské unie.¹⁾

(2) Pro účely tohoto zákona se považují za třetí zemi také tato území Evropského společenství, která jsou součástí celního území Evropského společenství

- a) hora Athos,
- b) Kanárské ostrovy,
- c) francouzské zámořské departementy,
- d) Alandy,
- e) Normanské ostrovy.

(3) Pro účely tohoto zákona se považují za třetí zemi také tato území Evropského společenství, která nejsou součástí celního území Evropského společenství:

- a) ostrov Helgoland,
- b) území Büsingen,
- c) Ceuta,
- d) Melilla,
- e) Livigno,
- f) Campione d' Italia,
- g) italské vody jezera Lugano.

(4) *Území Monackého knížectví se pro účely tohoto zákona 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

Na rozdíl od stavu do 30. dubna 2004, kdy zákon definoval pouze území tuzemska a třetích zemí (dříve zahraničí), přibýlo vstupem ČR do EU také území Evropské unie (novela zákona k 1. 4. 2011 nahradila pojem Evropské společenství pojmem Evropská unie) s tím důsledkem, že musely být upraveny obsahy dosavadních definic. Pojem „tuzemsko“ je definován tak, že zahrnuje území České republiky a na rozdíl od stavu do 30. dubna 2004 je do tohoto území zahrnuto i území svobodných celních skladů i svobodných celních pásem. V této souvislosti je však nutné vzít v úvahu ustanovení § 66 – osvobození při vývozu zboží, podle kterého je umístění zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu považováno za vývoz.

Třetími zeměmi jsou území mimo území Evropské unie, tj. jak území států, které nejsou členy Evropské unie, tak území, která nejsou pro účely DPH považována za území Evropské unie a u nichž se při dodání zboží postupuje stejně jako u dovozu zboží z třetích zemí. **Novela přesunula definici členského státu z § 2 odst. 1 písm. c) přímo do odstavce 1 pod písm. b).**

Ve 2. odstavci jsou uvedena území, která jsou sice součástí celního území EU, ale pro účely DPH se považují za třetí zemi. Jedná se např. o Kanárské ostrovy nebo o francouzské zámořské departmenty.

V odstavci 3 jsou uvedena území, která nejsou součástí celního území EU a pro účely DPH se považují také za třetí zemi. Jedná se např. o ostrov Helgoland, Ceutu a Melillu a další vyjmenovaná území se specifickým postavením z hlediska celních a daňových předpisů.

V odstavci 4 jsou vymezena území, která jsou považována za daňové území EU, tj. chápou se jako území některého členského státu a dodání zboží z těchto území není považováno za dovoz zboží, ale za pořízení zboží z jiného členského státu a dodání zboží z tuzemska do těchto území je považováno za dodání zboží do jiného členského státu. Vedle území Monackého knížectví a ostrova Man, byla mezi tato území v souladu s recastem Šesté směrnice doplněna území Akrotiri a Dhekelie jako součást území Kypru.

§ 4

Vymezení základních pojmů

(1) *Pro účely tohoto zákona se rozumí:*

- a) *úplatou částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění,*
- b) *jednotkovou cenou cena za měrnou jednotku množství zboží nebo cena za službu anebo nemovitost,*
- c) *dani na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění,*
- d) *vlastní daňovou povinností daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období,*
- e) *nadměrným odpočtem daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období,*
- f) *správcem daně příslušný finanční úřad; při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad s výjimkou případů, kdy daňová povinnost při dovozu zboží vzniká plátcí podle § 23 odst. 3 až 5,*
- g) *osobou registrovanou k dani v jiném členském státě osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy,*
- h) *zahraniční osobou osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo ani místo pobytu,*
- i) **místem pobytu**
 1. *adresa fyzické osoby vedená v základním registru obyvatel nebo v jiné obdobné evidenci, nemá-li ji*
 2. *adresa, kterou fyzická osoba uvedla správci daně, a nemá-li ani tu,*

3. *místo, kde se fyzická osoba obvykle zdržuje 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 obvykle zdržuje, určeno osobními vazbami,*

j) *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,*

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

l) *dotaci k ceně 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 dle 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,*

m) *zbožím, které je předmětem spotřební daně, zboží, které je předmětem některé ze spotřebních daní vymezených v zákoně upravujícím spotřební daně²⁴⁾ nebo daně z pevných paliv nebo daně ze zemního plynu a některých dalších plynů vymezených v zákoně upravujícím daň z pevných paliv a daň ze zemního plynu a některých dalších plynů²⁵⁾, s výjimkou plynu dodávaného prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropského společenství anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené,*

n) *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,*

o) *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.*

(2) *Zbožím jsou věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Za zboží se nepovažují peníze a cenné papíry. 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 v listinné podobě při jejich dodání výrobcem emitentovi v tuzemsku, nebo při jejich pořízení z jiného členského státu nebo jejich dovozu a vývozu jako výrobku.*

(3) *Pro účely tohoto zákona se dále rozumí*

a) *dopravním prostředkem vozidlo, jiný prostředek nebo zařízení, které jsou určené k přepravě osob nebo věcí 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 znehýbněno, ani kontejner,*

b) *novým dopravním prostředkem*

1. *vozidlo určené k provozu na pozemních komunikacích 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 dopravu.*

c) *obchodním majetkem souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností,*

- d) dlouhodobým majetkem obchodní majetek, který je
 - 1. hmotným majetkem podle zákona upravujícího daně z příjmů^{7c)},
 - 2. odpisovaným nehmotným majetkem podle zákona upravujícího daně z příjmů^{7c)},
 - 3. pozemkem, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví^{7d)}, **nebo**
 - 4. technickým zhodnocením podle zákona upravujícího daně z příjmů,
 - e) dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení⁷³⁾ se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností,
 - f) osobním automobilem dopravní prostředek, který má v technickém osvědčení⁴⁾ nebo technickém průkazu zapsanou kategorii M1 nebo MIG; pokud zápis kategorie chybí, vymezuje se tato kategorie zvláštním právním předpisem^{4a)},
 - g) nájmem věci i podnájmem věci,
 - h) prodejem podniku prodej podniku nebo části podniku, tvořící organizační složku podniku, podle zvláštního právního předpisu;⁵⁾ za prodej podniku se považuje rovněž vydražení podniku nebo jeho organizační složky ve veřejné dražbě,
 - i) vkladem podniku vklad podniku nebo části podniku, tvořící organizační složku podniku,
 - j) 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,
 - k) dodáním zboží soustavami nebo sítěmi dodání
 - 1. plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropského společenství anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené,
 - 2. elektřiny, tepla nebo chladu sítěmi.
- (4) 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.

Komentář k § 4

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

V odstavci 1 jsou definovány základní pojmy pro uplatnění daně.

Pojem úplata zahrnuje nejen zaplacení penězi nebo prostředky nahrazujícími peníze, ale i zaplacení v nepeněžitě formě, tedy i zbožím, službou, protiplněním apod. Dále je definována jednotková cena, kterou je plátce povinen uvádět na daňovém dokladu. Jednotkovou cenou je cena za měrnou jednotku zboží, v případě služeb nebo nemovitostí plátce uvádí jako jednotkovou cenu celkovou cenu za poskytovanou službu nebo převod nemovitosti.

V písm. i) se z důvodů právní jistoty aktualizuje definice pojmu „místo pobytu“ fyzické osoby. Do zákona o DPH se explicitně provádí závazné zásady stanovené v článcích 12 a 13 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011.

Zákon používá zkrácený pojem „místo pobytu“ jako ekvivalent výrazu „bydliště a/nebo místo, kde se obvykle ekonomický subjekt zdržuje“, který u pravidel vztahujících se k fyzické osobě uvádí směrnice o DPH a prováděcí nařízení. Pojmu „bydliště“ odpovídají body 1 a 2 (v návaznosti na čl. 12 prováděcího nařízení) a pojmu „místo, kde se obvykle zdržuje“ bod 3 tohoto ustanovení (v návaznosti na čl. 13 prováděcího nařízení).

Ve srovnání s úpravou platnou před účinností prováděcího nařízení, tj. před 1. 7. 2011, představuje podstatnou věcnou změnu zejména pravidlo pro stanovení místa pobytu v případě, kdy daná fyzická osoba má osobní vazby v jiné zemi, než vazby profesní, kdy osobní vazby jsou jednoznačně rozhodující.

V písm. j) se zavádí nová definice sídla, která se vztahuje na všechny osoby povinné k dani (na rozdíl od dosavadního zákona, který sídlo spojoval pouze s právnickou osobou a u fy-

zické osoby povinné k dani se namísto sídla používalo místo podnikání). Nově je pro určení sídla u osoby povinné k dani rozhodujícím faktorem místo jejího vedení. V případě fyzické osoby povinné k dani může nastat situace, kdy nelze místo vedení dle této definice určit. V takovém případě se za sídlo u této osoby považuje místo jejího pobytu.

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

Sídlo osoby nepovinné k dani není definováno.

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

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

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

Definice provozovny vychází z pojmu „organizační složka osoby povinné k dani“. Tento pojem byl zvolen navzdory tomu, že bude možná mylně považován za organizační složku podniku, kterou v § 7 definuje obchodní zákoník. Mezi tyto dva pojmy však nelze klást rovnítko.

Pro vyjasnění, co je onou organizační složkou osoby povinné k dani myšleno, lze vyjít zejména z obchodního zákoníku, dále pak z živnostenského zákona. Obchodní zákoník definuje v § 7 organizační složku podniku jako odštěpný závod, jinou organizační složku podniku nebo provozovnu. Provozovna se, na rozdíl od odštěpného závodu a jiné organizační složky podniku ve smyslu § 7 odst. 2 obchodního zákoníku, nezapisuje do obchodního rejstříku. V návaznosti na úpravu v obchodním zákoníku je pod pojmem organizační složka osoby povinné k dani nutno chápat i provozovnu, jejíž úprava je obsažena v § 17 živnostenského zákona. Údaje o této provozovně jsou součástí povinných náležitostí zapisovaných do živnostenského rejstříku. Vše zde zmíněné se pod pojmem organizační složka osoby povinné k dani nachází.

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

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

K jedné věcné změně došlo ve vymezení uskutečňovaných činností. Nadále se již provozna nedefinuje v obecné vazbě na uskutečňování ekonomické činnosti, ale ve vazbě na uskutečňování plnění (dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby).

Dotace k ceně je sice předmětem daně již od 1. října 2003, ale od 1. dubna 2004 se definice dotace k ceně podstatně změnila. Dotací se rozumí finanční prostředky přijaté ze státního rozpočtu, z rozpočtu územně samosprávných celků, ze státních fondů, z grantů, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie nebo podle obdobných programů, a to tehdy, pokud je přijetí finančních prostředků spojeno s povinností pro příjemce dotace poskytovat plnění se slevou z ceny a výše této slevy se vztahuje k jednotkové ceně plnění. Např. tehdy, kdy je výše dotace stanovena na 1 ks zboží apod. Za dotaci k ceně se nepovažují zejména dotace k hospodářskému výsledku a na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Příklad

Od 3. 12. 2009 vstoupilo v účinnost Nařízení Rady č. 1370/2007 ze dne 23. října 2007 o veřejných službách v přepravě cestujících po železnici a silnic.

Příklad se zabývá pouze DPH u veřejných služeb v osobní dopravě, a to u kompenzací za veřejné služby v osobní dopravě poskytovaných objednatelem těchto služeb a obecně u slev z jízdného.

1) Kompenzace poskytovaná objednateli

V případech, kdy objednatel poskytuje celkovou úhradu (vč. nebo bez úhrady slev z jízdného) za veřejné služby v osobní dopravě formou kompenzace dopravcům, kteří mají uzavřenu smlouvu o veřejných službách, a to za důsledky vzniklé ze závazku veřejné služby, se postupuje tak, že kompenzace se nepovažují za úplatu za poskytnutou službu, a také se nepovažují za dotaci k ceně, ani za úplatu poskytnutou třetí osobou (za veřejné služby v osobní dopravě). To znamená, že u kompenzace se nejedná o úplatu za poskytnutí služeb a nejedná se tedy o předmět daně podle ustanovení § 2 a § 14 zákona o DPH. Daň na výstupu se neuplatňuje, částka poskytnutá objednatelem je částkou v úrovni bez daně, dále u úhrady prokazatelné ztráty podle smluv uzavřených objednateli s poskytovateli veřejných služeb v přepravě cestujících prováděné před účinností Nařízení se dosavadní postup obdobný jako u kompenzací považuje za postup v souladu se zákonem o DPH.

Tento postup však nelze aplikovat na samostatné úhrady poskytnuté objednatelem veřejných služeb v osobní dopravě, případně jinou osobou za slevy z cen jízdného poskytnuté provozovatelem přepravy osob, ať už se jedná o slevy poskytnuté v rámci veřejné služby v osobní dopravě nebo mimo tyto služby.

2) Slevy z jízdného

Samostatné úhrady slev z jízdného, ať už jsou poskytnuty podle Výměru Ministerstva financí, kterým se vydává seznam zboží s regulovanými cenami nebo podle jiného obecně závazného předpisu, se považují pro účely DPH za dotace k ceně a jsou součástí základu daně při výpočtu částky daně za poskytnutou službu přepravy cestujících podle § 36 odst. 3 písm. d) zákona o DPH. V případě služeb přepravy osob, jsou-li poskytnuty slevy z jízdného a tyto slevy jsou hrazeny jinými osobami než je provozovatel služeb, je tedy základem daně součet částky jízdného hrazené cestujícím a částky poskytnuté objednatelem služeb nebo jinou osobou na úhradu slevy z ceny jízdného (dotace k ceně).

Jestliže slevu z ceny poskytne u služeb přepravy osob provozovatel služeb na základě vlastního rozhodnutí, postupuje se u těchto slev podle § 36 odst. 5, resp. podle § 42 zákona o DPH. Jestliže provozovatel služeb poskytne slevu z jízdného k datu uskutečnění zdanitelného plnění,

základ daně se snižuje o tuto slevu. Poskytne-li provozovatel slevu z jízdného po datu uskutečnění zdanitelného plnění, plátce provede opravu základu a výše daně podle § 42 a 43.

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

Novela v písm. n) zavedla nový pojem „osoba neusazená v tuzemsku“, který se následně používá ve všech ustanoveních zákona, které souvisí s poskytováním přeshraničních služeb nebo určitých dodání zboží do tuzemska (dodání zboží s instalací nebo montáží a dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi).

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

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

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

Odstavec 2 definuje zboží.

Zbožím jsou věci movité, elektřina (pojem elektrická energie je novelou zákona nahrazen pojmem elektřina), teplo, plyn, voda a chlad.

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

V odstavci 3 jsou definovány pojmy, které se opakovaně používají v zákoně.

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

Za nový se považuje dopravní prostředek definovaný v § 4 odst. 3 písm. b), který splňuje alespoň jednu ze dvou podmínek stanovených zákonem. Za nový dopravní prostředek se považuje dopravní prostředek, který byl dodán do 3 měsíců, u pozemního motorového vozidla do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu, nebo má najeto méně než 6 000 km u po-

zemního motorového vozidla (u lodí méně než 100 hodin s výjimkou námořních lodí užívaných k obchodní, průmyslové, rybářské nebo záchranné činnosti, u letadel nalétáno méně než 40 hodin s výjimkou letadel využívaných leteckými společnostmi pro mezinárodní leteckou přepravu). Z definice tedy vyplývá, že zákon má na mysli více méně soukromé lodě a letadla.

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

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

Textová úprava je proto pouze zpřesňující a z věcného hlediska nedochází ke změně.

Původní text písmene d) týkající se definice majetku vytvořeného vlastní činností se nahrazuje definicí dlouhodobého majetku. Nově se pojem majetku vytvořeného vlastní činností bude používat v § 13 odst. 4 písm. b) pouze ve vztahu k určitému majetku, konkrétně majetku dlouhodobého charakteru. Proto se v § 4 odst. 3 písmenu d) nejdříve vymezuje dlouhodobý majetek a v nově vkládaném písmenu e) se zavádí definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností.

Definice dlouhodobého majetku v případě odpisovaného majetku využívá obsahově vymezení uvedené v zákoně o daních z příjmů a v případě pozemků vymezení v zákoně o účetnictví. Jde pouze o legislativně technickou změnu, která funguje jako legislativní zkratka z důvodů zjednodušení formulací. Jinak řečeno, jedná se o součást formulačních změn, které souvisí s promítnutím nových pravidel pro uplatnění odpočtu vyplývajících ze směrnice 2009/162/EU. Stejně obsahové vymezení se pro majetek, který má dlouhodobý charakter, používá i v dalších příslušných ustanoveních zákona (v § 6, § 76 a § 78).

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

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

Pokud jde o nájem a podnájem, stejně jako dosud pojem nájem zahrnuje i podnájem, což znamená, že pro nájem a podnájem platí stejný daňový režim vč. sazby daně. U nájmu (a tedy

i u podnájmu) staveb, pozemků, bytů a nebytových prostor se ze zákona uplatňuje osvobození od daně, pouze u nájmu uskutečňovaného plátcem daně pro jiného plátce daně lze místo osvobození od daně uplatnit daň na výstupu, a to je-li nájem určen pro uskutečňování ekonomické činnosti. V takovém případě se u nájmu uplatňuje základní sazba daně. U nájmu movitých věcí (vč. podnájmu) se obecně uplatňuje také základní sazba daně.

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

V odst. 3 písm. i) přináší novela legislativně technickou úpravu. Vklad podniku nebyl dosud v zákoně vymezen v základních pojmech, proto mohl být nejednoznačně vykládán v textu příslušných ustanoveních zákona, která tento pojem používají. Jinými slovy se z důvodu jednoznačnosti do zákona doplňuje základní pojem, co se rozumí vkladem podniku (podobně jako je v současném znění zákona v § 4 odst. 3 písm. h) vymezen prodej podniku). Tato úprava se dále promítá i v dalších příslušných ustanoveních zákona.

V odst. 3 písm. j) novela sjednocuje formulace související s „dodáním zboží s instalací nebo montáží“. Jde o specifické dodání zboží, jehož charakteristickým rysem je, že montáž nebo instalaci dodávaného zboží provádí dodavatel nebo jím zmocněná třetí osoba. Na přeshraniční dodání zboží s instalací nebo montáží se vztahují zvláštní pravidla a tento pojem se dále v textu zákona používá v řadě ustanovení.

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

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

V odst. 3 písm. k) novela zavádí pojem „dodání zboží soustavami nebo sítěmi“. Zahrnuje dodání určitých komodit zboží se specifickým způsobem přepravy: dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy v EU a sítí k ní připojených a dále dodání elektřiny, tepla nebo chladu sítěmi (přepravní nebo distribuční soustavě nacházející se na území Evropského společenství anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené). Na tato dodání zboží se specifickým způsobem přepravy se obdobně jako na dodání zboží s instalací a montáží vztahují zvláštní pravidla. Novela tedy nahradila dosavadní legislativní zkratku „dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu soustavami nebo sítěmi“ v § 7a.

V odstavci 4 je stanoveno, že pro přepočtení cizí měny na českou měnu, zejména pro určení základu daně a částky daně, použije plátce daně kurz devizového trhu vyhlášený ČNB, a to ten kurz, který platí pro osobu, která přepočet provádí, platný v den, kdy vzniká povinnost přiznat daň, popř. povinnost přiznat osvobození od daně u plnění, které je od daně osvobozeno. To znamená, že plátce použije pro přepočet buď denní nebo pevný kurz podle toho, který kurz platí pro účetní jednotku. V případě dovozu bude pro výpočet základu daně na českou měnu použit kurz celní. Od 1. 1. 2005 nebyla povinnost použití celního kurzu při výpočtu základu daně při dovozu zboží definována v zákonu, ale vycházelo se z výkladu Ministerstva financí publikovaného na jeho webových stránkách. Od 1. 10. 2005 novela zákona č. 377/2005 Sb. již tuto povinnost stanovuje.

Od 1. 1. 2013 je umožněno použít pro přepočet nejen kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, ale také poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou. Oproti původnímu znění textu nedošlo k žádným jiným věcným změnám. Z legislativně technických důvodů a pro lepší přehlednost nový text obsahuje pouze obecná

pravidla, nikoliv specifické odchylky, kdy se použije jiný způsob přepočtu (např. § 38, § 71b).

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

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

§ 4a

Obrat

(1) Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, 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 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.*

(2) Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

(3) Do obratu osoby povinné k dani, která uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými osobami povinnými k dani na základě smlouvy o sdružení¹⁰⁾ nebo jiné obdobné smlouvy, se zahrnuje obrat dosažený

- a) touto osobou samostatně mimo sdružení a*
- b) společně všemi účastníky sdružení v rámci sdružení.*

Komentář k § 4a

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

Navíc se přímo do této definice z důvodu vyjasnění a lepší přehlednosti přesunulo pravidlo o výpočtu obratu účastníka sdružení, které bylo obsaženo v dosavadním § 94 odst. 2 písm. a). Cílem této změny je zdůraznit, že se nejedná o specifický titul registrace, ale pouze o specifický postup výpočtu samotného obratu u osob, které jsou účastníky sdružení.

Pojem osoba osvobozená od uplatňování daně se již v zákoně nadále nevyskytuje, neboť text dosavadního § 6, který tyto osoby upravoval, byl ze zákona vypuštěn. Věcně se totiž jedná o osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, které nejsou plátcem. Takto jsou také nově tyto osoby označovány (např. § 2a odst. 2 písm. b) bod 1.).

Novela nezavedla žádnou věcnou změnu.

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

Novela k 1. 4. 2011 technicko legislativní změnou ve vazbě na změnu § 4 odst. 3 upravila pojem dlouhodobý hmotný majetek a odpisovaný nehmotný majetek a pozemky, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, pojmem dlouhodobý majetek. Do obrátu se nadále nezahrnují úplaty z prodeje dlouhodobého majetku. Do obrátu se obecně nezahrnují ani úplaty za plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně vyjma stanovených případů, kdy se i úplaty za tato osvobozená plnění do obrátu započítávají. Jedná se po upřesnění novelou o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, kterými jsou finanční činnosti podle § 54, pojišťovací činnosti podle § 55 a převod a nájem nemovitostí, který je osvobozen od daně podle § 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně: to znamená, že např. úplaty za dlouhodobý nájem nemovitostí, který je soustavnou činností osoby povinné k dani, se do obrátu zahrnují, přestože se na něj vztahuje osvobození od daně.

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

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

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

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

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

Do obrátu bytového družstva podle § 6 odst. 2 zákona 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 obrátu vstupují výnosy za dodávky tepla z vlastního zdroje. Tato činnost je považována za ekonomické

kou činnost družstva, přesto, že je poskytována členům, a to jak fyzickým osobám, tak právnickým osobám.

Příklad:

Restituent pronajímá restituovaný majetek, který nezařadil do obchodního majetku (příjmy z nájmu jsou zdaňovány podle § 9 zákona o daních z příjmů). Za období od 1. května 2004 do 15. ledna 2005 získal z nájmu částku vyšší, než 1 000 000 Kč. Do obratu se tato částka započítává, protože je zřejmé, že se jedná o činnost soustavnou (nenahodilou), která je považována za ekonomickou činnost. Restituent se stává osobou povinnou k dani, ale nikdy se z tohoto důvodu nestane plátcem daně, protože nemůže požádat o registraci (§ 95 odst. 10).

HLAVA II UPLATŇOVÁNÍ DANĚ

Díl I

Daňové subjekty

§ 5

Osoby povinné k dani

(1) *Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.*

(2) *Ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní právní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu⁶⁾ nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu⁷⁾.*

(3) *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 předpisu⁸⁾ 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 úplatu^{7b)}. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, pokud jde o tento výkon, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Osoba podle věty první se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. I.*

(4) *Za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje organizační složka státu, která je účetní jednotkou, a v hlavním městě Praze jak hlavní město Praha, tak i každá jeho městská část.*

Komentář k § 5

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

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

mickou 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, popř. uskutečňuje převod nemovitosti, tedy uskutečňuje ekonomickou činnost. U subjektů, které nebyly založeny za účelem podnikání, není rozhodující členění na hlavní a vedlejší činnost jako tomu bylo do 30. dubna 2004, protože předmětem daně již není pouze podnikání, které je definováno jako soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku, ale jeho ekonomická činnost v obecném pojetí, tedy pojem obsahově mnohem širší.

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

Pro vymezení osob povinných k dani je klíčové vymezení ekonomické činnosti v odstavci 2.

Ekonomickou činností se pro účely DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti. Z výše uvedeného vymezení vyplývá, že ekonomickou činností je bezpochyby podnikání, ale i další samostatné výdělečné činnosti. Za ekonomickou činnost se považuje i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, tj. např. pronájem movitého nebo nemovitého majetku, ať již je podle zákona o dani z příjmů zdaňován podle § 7 jako příjem z podnikání nebo § 9 jako příjem u pronájmu. Naopak ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob na základě pracovněprávního vztahu a ani činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, tj. např. činnosti statutárních orgánů obchodních společností a dalších právnických osob nebo činnosti, které jsou zdaňovány jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle § 36 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů, (za autorské příspěvky).

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

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

V odstavci 3 je stanoveno, za jakých podmínek jsou osoby, které zákon dosud považoval za veřejnoprávní subjekty, osobami povinnými k dani. Jedná se o vyjmenované osoby, jako jsou stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí a další vyjmenované neziskové subjekty, které nadále při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nejsou považovány za osoby povinné k dani, i když za výkon těchto působností vybírají úplatu, např. správní poplatky podle příslušného předpisu.

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

Tyto vyjmenované subjekty však jsou osobami povinnými k dani, pokud při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy provádějí činnosti, který by narušovaly podle rozhodnutí příslušného

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

Ve vazbě na předchozí ustanovení se v odstavci 4 stanoví, že samostatnou osobou povinnou k dani je organizační složka státu, která je účetní jednotkou, 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. Obdobně není osobou povinnou k dani ani finanční úřad, protože není účetní jednotkou, ale až finanční ředitelství nadřízené tomuto finančnímu úřadu.

Od 1. 1. 2009 byl vypuštěn ze zákona dosavadní odstavec 5, podle kterého se odborové organizace, církve a náboženské společnosti pro účely zjišťování obratu pro povinnou registraci považovaly za veřejnoprávní subjekt a nezahrnovaly do obratu příjmy (výnosy) z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, a tím se odstraňuje nerovný přístup k osobám povinným k dani. Uvedené právnické osoby nezaložené za účelem podnikání jsou osobami povinnými k dani, pokud vykonávají ekonomickou činnost za úplatu, a jsou povinny sledovat obrat pro registraci. V případě, kdy vykonávají činnost, pro kterou byly zřízeny nebo založeny bez úplaty, není jejich činnost předmětem daně. Pokud osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, např. odborová organizace bude poskytovat služby nebo zboží s nimi související, jako protihodnotu členského příspěvku svým členům, bude uskutečňovat plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 61 písm. a) a úplata za plnění osvobozené od daně ve výši přijatých členských příspěvků, v souladu s § 6 odst. 2, ji nebude do obratu pro registraci vstupovat.

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 právnickým osobám, jedná se o ekonomickou činnost i v případě, kdy tyto právnické osoby jsou členy družstva, neboť u právnických osob se nejedná o zajišťování bytových potřeb členů družstva. Ekonomickou činností jsou uvedena plnění rovněž v těch případech, kdy jsou poskytována pro osoby, které nejsou členy družstva. Ekonomickou činností je rovněž účtování různých administrativních poplatků (např. za zpracování smlouvy o převodu členského podílu, povolení stavebních úprav, povolení podnájmu, zápisné nového člena a podobně) a dále to jsou dodávky tepla a teplé vody z vlastního zdroje, a to členům družstva i osobám, které členy družstva nejsou.

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

Skupina

§ 5a

(1) *Skupinou se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátcé podle § 95a. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny (dále jen „členové skupiny“) sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny a člen skupiny nesmí být současně účastníkem sdružení na základě smlouvy o sdružení¹⁰⁾ nebo jiné obdobné smlouvy.*

(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

Novela zákona 2008 zavedla v souladu s článkem 11 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty skupinovou registraci pro účely daně z přidané hodnoty.

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

Skupinová registrace je umožněna ve většině členských států a úprava zákona tak směřuje k podpoře podnikání v tuzemsku, s ohledem na snížení administrativních povinností přispěje k usídlení holdingových společností v České republice.

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

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

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

Zákon neumožňuje účast jednoho člena ve více skupinách (pouze v jedné), resp. být ještě také členem sdružení bez právní subjektivity nebo obdobného sdružení.

Příklad:

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

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

§ 5b

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

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

Komentář k § 5b

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

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

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

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

§ 5c

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

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

(3) Práva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona skupině přecházejí na osoby, které jsou členy skupiny ke dni zrušení registrace skupiny, dnem jejího zrušení, a to v rozsahu, v jakém se vztahují k plněním uskutečněným nebo přijatým jednotlivými členy skupiny. Nelze-li takto přechod práv a povinností

stanovit, určí při zrušení registrace skupiny rozsah, v jakém tyto práva a povinnosti přecházejí, členové skupiny dohodou.

(4) Práva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona skupině přecházejí na osobu, jejíž členství ve skupině je zrušeno, dnem zrušení jejího členství, a to v rozsahu, v jakém se vztahují k plněním uskutečněným nebo přijatým touto osobou. Nelze-li takto přechod práv a povinností stanovit, určí při zrušení členství této osoby rozsah, v jakém tyto práva a povinnosti přecházejí, skupina a člen skupiny, jehož členství je rušeno, dohodou.

Komentář k § 5c

V paragrafu 5c je upraven přechod práv a povinností vyplývajících z tohoto zákona z osob, které se stanou členy skupiny, na skupinu a naopak ze skupiny na členy skupiny, jejichž 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 plněním, která uskuteční nebo přijmou jednotliví členové skupiny a z nichž tato práva a povinnosti vyplývají. Teprve u těch práv a povinností, u kterých nelze jejich přechod podle primárního pravidla určit, jsou povinni se členové vzájemně dohodnout. Prakticky to znamená, že při zrušení skupiny přejde plátcovství k DPH se všemi právy a povinnostmi zpátky na jednotlivé členy skupiny.

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

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

Podle odstavce 3 naopak práva a povinnosti vyplývající ze zákona o DPH skupině budou v případě zrušení skupiny přecházet zpět na osoby, které jsou členy skupiny, a to ke dni zrušení registrace skupiny v rozsahu, v jakém se vztahují k plněním uskutečněným nebo přijatým jednotlivými členy skupiny.

Podle odstavce 4 se obdobný postup uplatní při vystoupení člena skupiny, s nímž bude spojeno obnovení plátcovství k DPH tohoto člena se všemi právy a povinnostmi.

Plátcí

§ 6

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

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

Komentář k § 6

Úvodem

Novela zákona k 1. 1. 2013 si klade za cíl jednak zjednodušení ve vazbě na daňový řád, kdy je registrační povinnost pouze otázkou evidenční nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce, protože pokud osoba povinná k dani překročí stanovený obrat a nesplní svou registrační povinnost, bude zaregistrována zpětně a za pozdní podání daňového přiznání a úhradu daně jí vzniknou sankce podle daňového řádu (§ 250) a mohlo být vypuštěno ustanovení § 98 – Stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti, které v praxi často činilo problémy.

Zjednodušení spočívá i v nově definované osobě identifikované, kterou se stane osoba povinná k dani v souvislosti s přeshraničním plněním, která se při tuzemských zdanitelných plněních nestává plátcem daně a má ve srovnání s plátcem pouze určité (omezené) povinnosti, ale také omezené nároky. Zavedením tohoto konceptu přináší novela příznivý dopad zejména v tom, že osoby, kterým vznikne povinnost přiznat daň u přeshraničních plnění (při pořízení zboží z jiného členského státu nebo přijetí přeshraniční služby) nebo povinnost vykázat poskytnutí přeshraničních služeb s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, již nebudou mít povinnost se z tohoto titulu registrovat jako „plnohodnotní“ plátcí. Identifikovanou osobou se může stát i právnická osoba nepovinná k dani, a to za obdobných podmínek jako ty, za kterých se dle dosavadního zákona mohla stát osobou identifikovanou k dani.

V případě tuzemských plnění tak budou mít osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, které budou identifikovanou osobou, možnost nadále vystupovat v postavení osoby osvobozené od uplatňování daně. Jinak řečeno, nebudou mít povinnost u tuzemských plnění uplatňovat daň, ale nebudou mít ani nárok na odpočet daně.

Z důvodu logičtější koncepce zákona byl současný § 94 a § 96 přesunut do § 6a až § 6f a důvodům, kdy se osoba povinná k dani jsou věnovány jednotlivé paragrafy. Paragrafy 6g až 6i jsou pak vymezeny pro osoby identifikované (nezaměňovat s osobou identifikovanou k dani, která je ze zákona vypuštěna, resp. se stala součástí osob identifikovaných). Výše uvedené změny se promítají do dalších, s touto úpravou souvisejících ustanovení zákona (§ 93a až 108).

Z dosavadního textu § 6 byla zachována pouze definice obratu, která byla s určitými drobnými úpravami přesunuta do nového § 4a. Odstavec 1 o osobě osvobozené od uplatňování daně byl vypuštěn bez náhrady, neboť se věcně jedná o osobu povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem. Při překročení obratu se tato osoba stává plátcem podle nového znění § 6 odst. 1.

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

Pozor: Novela zákona snižuje obrat pro registraci na 750 tis. za 12 měsíců, ale až od 1. 1. 2014.

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

Nově se stává osoba povinná k dani podle odstavce 1 plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.

Novela zcela logicky upravuje různé situace, na jejichž základě se osoba povinná k dani definovaná v § 5 stává plátcem daně.

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

V odst. 2 je stanoveno, že osoba uvedená v odst. 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Samozřejmě, že

tato osoba se může stát plátcem i dříve než překročením obratu, a to z mnoha jiných důvodů, které zákon upravuje bez ohledu na dosažený obrat, pokud takové důvody nastanou.

Příklad

Firma se sídlem v tuzemsku, neplátce daně, pořídí zboží ze Slovenska v ceně 400 000 Kč od osoby registrované k dani na Slovensku a musí se povinně stát identifikovanou osobou podle § 6g. Protože firma uskutečňuje a nadále bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, dobrovolně se registruje k dani podle § 94a a stává se plátcem daně z jiných důvodů, než je stanoveno v § 6.

§ 6a

Osoba povinná k dani, která

a) uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými osobami povinnými k dani na základě smlouvy o sdružení¹⁰⁾ nebo jiné obdobné smlouvy, je plátcem ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních účastníků sdružení, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve,

b) uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne uzavření této smlouvy.

Komentář k § 6a

(původní § 94 odst. 2 písm. b) a c))

Novela přináší nejen zjednodušení textu, ale i věcnou změnu. Novinkou je, že se členem sdružení může stát i osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku. Slova „zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně“ jsou nahrazena slovy „plnění s nárokem na odpočet daně“, který je běžně používaným pojmem. Tato plnění obsahují i plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

Z důvodu vyjasnění a lepší přehlednosti byl v souvislosti se změnami v registraci výpočet obratu účastníka sdružení přesunut z § 94 odst. 2 písm. a) do § 4a odst. 3. Cílem této změny je zdůraznit, že se nejedná o specifický titul registrace, ale pouze o specifický postup výpočtu samotného obratu u osob, které jsou účastníky sdružení. Nejedná se o věcnou změnu.

§ 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 na základě smlouvy o prodeji podniku nebo vkladem podniku.

(2) *Osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva, které byly plátcem.*

(3) *Právníká 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

(původní § 94 odst. 3)

Plátcí ze zákona, obdobně jako dříve, stávají podle odstavce 3 osoby povinné k dani, které získaly majetek v rámci privatizace, a to ke dni nabytí tohoto majetku stejně jako osoba povinná k dani, která nabývá majetek od plátce na základě smlouvy o prodeji podniku nebo jeho části, a to i formou dražby nebo vkladem, a to ode dne nabytí majetku. Tato úprava souvisí s tím, že

prodej podniku nebo jeho části není předmětem daně právě z toho důvodu, že tato osoba se musí stát plátcem daně ze zákona.

Novela zákona přinesla v odstavci 1 legislativně technickou úpravu, kde byl odkaz na zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku na jiné osoby nahrazen příslušným zněním tohoto zákona a také promítnutím nové definice „vklad podniku“ (viz § 4 odst. 3 písm. i)).

V odstavcích 2 a 3 je zohledněno i rozdělení společnosti nebo družstva odstěpením, kdy je převáděno jmění, ale společnost nebo družstvo nezaniká. I zde je odkaz na zvláštní předpis nahrazen příslušným zněním výše uvedeného zákona.

§ 6c

(1) Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nebo která uskutečňuje zasilání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, a to prostřednictvím své provozovny umístěné mimo 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, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, je plátcem ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.

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

Komentář k § 6c

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

Toto ustanovení nahradilo úpravu § 94 odst. 12 zákona o DPH účinného do 31. 12. 2012.

Příklad

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

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

Osoby, kterých se tato povinná registrace týká, mohou být registrovány v jiném členském státě, mohou to být osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě a neregistrované

v jiném členském státě a také zahraniční osoby povinné k dani. Osoba, která plnění uskutečňuje, je plátcem ode dne uskutečnění plnění.

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

Toto ustanovení nahradilo úpravu § 94 odst. 13 zákona o DPH účinného do 31. 12. 2012.

Příklad

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

Příklad

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

Příklad

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

Příklad

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

V odst. 3 se stává plátcem osoba, která nemá v tuzemsku sídlo a uskuteční dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě, která je jako pořizovatel osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. Jedná se tedy o plnění, které je osvobozeno od daně s přenesením daňové povinnosti jako dodání zboží podle § 64. Systém reverse charge může uplatnit pouze plátce, a proto se tímto plněním stává dodavatel povinně plátcem. Poté uplatní systém revers charge podle § 64.

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

Plátcem se tak stávají pouze osoby, které dodají zboží z tuzemska do jiného členského státu a jsou registrované k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoby povinné