

**P
O
R
A
D
C
E**

5-6

DPH

2025
30. ročník



*zákon po novele
s komentářem*



Připravujeme

■ Poradce 7-8/2025

zákon o daních z příjmů s komentářem

Změny v ZDP se týkají osvobození nepeněžních benefitů, zvýšení daňového zvýhodnění pro přispívání zaměstnavatele na stravné, nových limitů pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů a podílů, osvobození příjmů z prodeje kryptoaktiv, paušální daně, progresivní daně...



■ Daňové a nedaňové výdaje 2025

Čeká nás řada důležitých změn v oblasti daní – např. novela DPH přinese opravy základu daně a změny v uplatňování odpočtu, změny v registracích k DPH a další novinky...



PORADCE

29. ročník – 2025/5-6

legislativa

■ ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty s komentářem2
ING. VÁCLAV BENDA

ČÁST PRVNÍ ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ

- OBECNÁ USTANOVENÍ
- UPLATŇOVÁNÍ DANĚ
- ZVLÁŠTNÍ REŽIMY
- REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI
- SPRÁVA DANĚ V TUZEMSKU

ČÁST DRUHÁ PŘECHODNÁ, ZRUŠOVACÍ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

- PŘÍLOHY K ZÁKONU

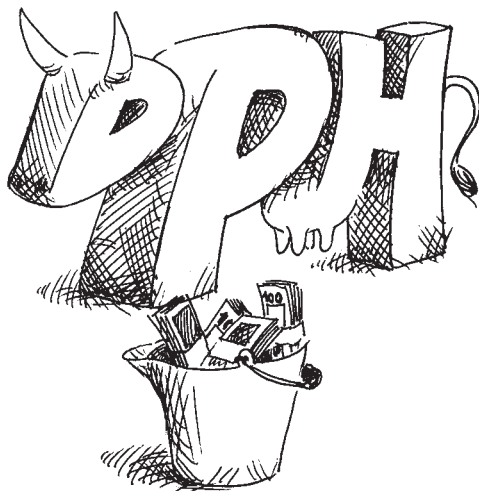
■ **NAŘÍZENÍ VLÁDY č. 361/2014 Sb.,
o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí
služby pro použití režimu přenesení daňové
povinnosti**
s komentářem 362
ING. VÁCLAV BENDA

■ **VYHLÁŠKA č. 457/2020 Sb.,
o formulářových podáních pro daň z přidané
hodnoty**
s komentářem 365
ING. VÁCLAV BENDA

Zákon o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 235/2004 Sb. s komentářem

Ing. Václav Benda



Daň z přidané hodnoty (DPH) tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Platí ji všichni při nákupu většiny zboží a služeb, proto se jí také někdy říká univerzální daň nebo též všestranná daň. Princip této daně je v tom, že dodavatel, pokud je registrován jako plátc, musí odvést z obchodu část hodnoty, pokud je tento obchod předmětem daně. Naopak odběratel si za jistých podmínek může zažádat o vrácení daně, kterou při obchodu dodavateli (plátc) zaplatil. Je to typ nepřímé daně, protože není možné dopředu jednoznačně určit daňového poplatníka, tedy osobu, která bude v konečné fázi daň platit. Definována může být pouze osoba, která konkrétní nepřímou daň odvádí státu, tedy plátc daně. Daň z přidané hodnoty patří mezi daně, u kterých dochází často ke změnám právní úpravy. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále je zákon o DPH) je komplikovaný a spletitý. Potřebujete se dozvědět víc o DPH nebo o změnách od 1. 1. 2025? Jak se mění od 1. 1. 2025 pravidla pro registraci osob povinných k dani jako plátců daně při překročení limitu obrátu? K jakým změnám dojde od 1. 1. 2025 v pravidlech pro opravu základu daně a návazně v pravidlech pro opravu odpočtu daně? Za jakých podmínek bude možno v roce 2025 využít zvláštní režim pro malé podniky? Vše vám vysvětlíme v komentáři.

Při uplatňování DPH se bude i v roce 2025 postupovat podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), který je pravidelně novelizován. Od 1. 1. 2024 nabylo účinnosti dokonce pět novel zákona o DPH.

V návaznosti na nový stavební zákon byl v roce 2021 schválen navazující zákon č. 284/2021 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím stavebního zákona (dále jen změnový zákon). V části třicáté šesté tohoto změnového zákona je uvedena i změna zákona o DPH, která měla původně stejně jako nový stavební zákon nabýt účinnosti od 1. 7. 2023. V první polovině roku 2023 však byla provedena novelizace nového stavebního zákona a v souvislosti s ní byla posunuta jeho účinnost až od 1. 1. 2024. Od tohoto data nabyl účinnosti také změnový zákon, jehož součástí je novela zákona o DPH, kterou byly provedeny dílčí změny v návaznosti na nový stavební zákon v § 48, § 56 a § 56a zákona o DPH.

Od 1. 1. 2024 nabyla účinnosti krátká novela zákona o DPH, která je součástí zákona č. 432/2022 Sb. Jedná se o zákon, kterým se mění zákon o provozu vozidel na pozemních komunikacích a další související zákony. Novelou zákona o DPH, která je součástí tohoto zákona, se upřesnila definice osobního automobilu pro účely DPH, a to ve vazbě na novelu zákona o provozu vozidel na pozemních komunikacích. Věcně se vymezení osobního automobilu pro účely DPH nezměnilo.

Nejvýznamnější novela zákona o DPH, která nabyla účinnosti od 1. 1. 2024 je novela, která je součástí zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (konsolidační balíček). Touto novelou byly provedeny zejména změny týkající se sazeb DPH a dále se touto novelou omezil počet daně u vybraných osobních automobilů.

Další novelou zákona o DPH, která nabyla účinnosti od 1. 1. 2024, je novela, která je součástí zákona č. 417/2023 Sb., kterým se mění zákon o DPH a další související zákony. Touto novelou se do zákona o DPH promítla změna směrnice

o DPH, kterou se zavádějí pro členské státy požadavky na poskytovatele platebních služeb. Od 1. 1. 2024 z této novely vyplývá pro poskytovatele platebních služeb povinnost vést evidenci o přeshraničních platbách a jejich příjemcích.

Od 1. 1. 2024 nabyla účinnosti také krátká novela zákona o DPH, která je součástí zákona č. 469/2023 Sb., kterým se mění energetický zákon. Touto novelou byla provedena změna § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH, ve kterém jsou stanovena pravidla pro stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění při dodání energií a poskytnutí navazujících služeb a také u vodného a stočného. Den uskutečnění zdanitelného plnění je při dodání energií od 1. 1. 2024 vázán na vystavení vyúčtovacího dokladu u vodného a stočného na zjištění skutečné spotřeby.

Od června 2024 byla v legislativním procesu novela zákona o DPH, kterou schválila Poslanecká sněmovna PČR koncem října 2024 a Senát PČR v prosinci 2024. Ve Sbírce zákonů byla tato novela zveřejněna jako zákon č. 461/2024 Sb. Převážná část změn, které tato novela přináší, má plánovanou účinnost od 1. 1. 2025, některé změny mají posunutou účinnost od 1. 7. 2025 či 1. 1. 2026, případně i na pozdější dobu. Některé změny, která tato novela přináší, jsou dány předpisy EU. **Jedná se zejména o zavedení zvláštního režimu pro malé podniky, který umožňuje pro tzv. malé podniky usazené na území členského státu zavést osvobození od uplatňování daně v jiném členském státě, než ve kterém mají své sídlo.** Novelou zákona je ve vazbě na předpisy EU navrhována úprava pravidel pro stanovení místa plnění u služeb v oblasti kultury, umění, sportu a vzdělávání. Dílčí změny přináší novela zákona o DPH také v dalších oblastech, např. při stanovení základu daně a při opravě základu a výše daně, při stanovení sazeb daně a v pravidlech pro uplatňování odpočtu daně. Řada navrhovaných změn má pouze legislativně-technický charakter bez věcných dopadů.

V návaznosti na změny zákona o DPH by měla být novelizována také tzv. formulářová vyhláška, tj. vyhláška č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Její novelizace byla provedena s účinností od 1. 1. 2025 vyhláškou č. 391/2024 Sb.

Generální finanční ředitelství (GŘŘ) pokračuje ve zveřejňování výkladů k zákonu o DPH

na webových stránkách finanční správy ve formě informací, stanovisek a sdělení či v jejich aktualizaci. **Nové metodické informace jsou obvykle zveřejňovány ve vazbě na změny zákona o DPH, případě ve vazbě na změny dosavadních výkladů k zákonu o DPH.** Aktuálně se očekává postupné zveřejnění nových informací v souvislosti se změnami zákona o DPH, které nabydou účinnosti od 1. 1. 2025.

Přehled ustanovení zákona

str.

ČÁST PRVNÍ	ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ	6
HLAVA I	OBEČNÁ USTANOVENÍ.....§	1–4b..... 6
HLAVA II	UPLATŇOVÁNÍ DANĚ.....	20
Díl 1	Daňové subjekty.....§	5–6l..... 20
Díl 2	Místo plnění.....	31
Oddíl 1	Stanovení místa plnění při dodání zboží.....§	7–8a..... 31
Oddíl 2	Stanovení místa plnění při poskytnutí služby.....§	9–10i..... 35
Oddíl 3	Stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu.....§	11..... 46
Oddíl 4	Stanovení místa plnění při dovozu zboží.....§	12..... 47
Díl 3	Vymezení plnění.....§	13–20..... 47
Díl 4	Uskutečnění plnění a vznik povinnosti daň přiznat nebo zaplatit.....§	20a–25..... 68
Díl 5	Daňové doklady.....	78
Oddíl 1	Obecná ustanovení o daňových dokladech.....§	26..... 78
Oddíl 2	Vystavování daňových dokladů.....§	27–28..... 78
Oddíl 3	Náležitosti daňových dokladů.....§	29–29a..... 82
Oddíl 4	Zjednodušený daňový doklad.....§	30–30a..... 84
Oddíl 5	Zvláštní daňové doklady.....§	31–32a..... 85
Oddíl 6	Daňové doklady při dovozu a vývozu zboží.....§	33–33a..... 87
Oddíl 7	Zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů.....§	34..... 88
Oddíl 8	Uchovávání daňových dokladů.....§	35–35a..... 89
Díl 6	Základ daně a výpočet daně, oprava základu daně a oprava výše daně.....	90
Oddíl 1	Základ daně a výpočet daně.....§	36–41a..... 90
Oddíl 2	Oprava základu daně a oprava výše daně.....§	42–45... 100
Oddíl 3	Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky.....§	46–46g... 108
Díl 7	Sazby daně.....§	47–49... 122
Díl 8	Osvobození od daně.....	130
Oddíl 1	Osvobození v režimu pro malé podniky v tuzemsku.....§	50... 130
Oddíl 2	Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně.....§	51–62... 130
Oddíl 3	Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně.....§	63–71l... 148

Díl 10	Odpočet daně	§	72–79e... 169
Díl 11	Vracení daně	§	80–86k .. 199
Díl 12	Prodej zboží za ceny bez daně z přidané hodnoty	§	87... 225
HLAVA III	ZVLÁŠTNÍ REŽIMY	§	88–92... 226
HLAVA IV	REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI		... 235
Díl 1	Obecná ustanovení	§	92a... 235
Díl 2	Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti	§	92b–92ea... 237
Díl 3	Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti	§	92f–92g... 238
Díl 4	Závazné posouzení	§	92h–92i... 239
HLAVA V	SPRÁVA DANĚ V TUZEMSKU		... 240
Díl 1	Obecná ustanovení o správě daně	§	93–109ba... 240
Díl 2	Přeshraniční režim pro malé podniky		... 282
Oddíl 1	Základní ustanovení o přeshraničním režimu pro malé podniky	§109bb–109bc..	282
Oddíl 2	Přeshraniční režim pro malé podniky pro tuzemsko v případě osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě	§109bd–109bg..	283
Oddíl 3	Přeshraniční režim pro malé podniky pro jiný členský stát v případě osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku	§109bh–109bu..	286
Díl 3	Zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty	§	109c–110... 294
Díl 4	Zvláštní režim jednoho správního místa		... 296
Oddíl 1	Základní ustanovení	§	110a–110c... 296
Oddíl 2	Obecná ustanovení o správě daně ve zvláštním režimu jednoho správního místa v tuzemsku	§	110d–110j... 299
Oddíl 3	Zvláštní ustanovení o správě daně ve zvláštním režimu jednoho správního místa v tuzemsku jako státě identifikace	§	110k–110zh... 302
Oddíl 4	Zvláštní ustanovení o správě daně ve zvláštním režimu jednoho správního místa v tuzemsku jako státě spotřeby	§	110zi–110zu... 315
Oddíl 5	Zvláštní ustanovení o správě daně po zrušení registrace ve zvláštním režimu jednoho správního místa	§110zv–110zy...	320
Díl 5	Evidence o přeshraničních platbách a jejich příjemcích	§110zz–110zzj ..	320

ČÁST DRUHÁ PŘECHODNÁ, ZRUŠOVACÍ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ	§	111–113... 326
---	----------	-----------------------

Přílohy k zákonu

Příloha č. 1	Seznam plnění, při jejichž provádění se subjekty, které vykonávají veřejnou správu, považují za osoby povinné k dani.	.. 350
Příloha č. 2	Seznam služeb podléhajících snížené sazbě daně	.. 350
Příloha č. 3	Seznam zboží podléhajícího snížené sazbě daně	.. 354
Příloha č. 4	Umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti	.. 358
Příloha č. 5	Seznam zboží, u kterého se při dodání použije režim přenesení daňové povinnosti.	.. 359
Příloha č. 6	Seznam dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž se použije režim přenesení daňové povinnosti, stanoví-li tak vláda nařízením	.. 361

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., nálezů ÚS č. 54/2009 Sb. (úplné znění č. 85/2008 Sb.), zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 489/2009 Sb. (úplné znění č. 36/2010 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. 458/2011 Sb., zákona č. 18/2012 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákona č. 333/2012 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 502/2012 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření č. 344/2013 Sb., zákona č. 196/2014 Sb., zákona č. 262/2014 Sb., zákona č. 360/2014 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 113/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 33/2017 Sb., nálezů Ústavního soudu č. 40/2017 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 371/2017 Sb., zákona č. 283/2018 Sb., zákona č. 6/2019 Sb., zákona č. 80/2019 Sb., zákona č. 256/2019 Sb., zákona č. 283/2020 Sb., zákona č. 299/2020 Sb., zákona č. 343/2020 Sb., zákona č. 527/2020 Sb., zákona č. 609/2020 Sb., zákona č. 284/2021 Sb., zákona č. 355/2021 Sb., zákona č. 363/2021 Sb., zákona č. 371/2021 Sb. a zákona č. 93/2022 Sb., zákona č. 366/2022 Sb., zákona č. 432/2022 Sb., zákona č. 251/2023 Sb., zákona č. 285/2023 Sb., zákona č. 349/2023 Sb., zákona č. 417/2023 Sb., zákona č. 469/2023 Sb. a **zákona č. 461/2024 Sb.**

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.

komentář k § 1

V § 1 je obecně vymezen předmět úpravy zákona. Vyplyvá z něj, že v souladu s předpisy EU upravuje daň z přidané hodnoty.

V poznámce pod čarou č. 1, na kterou § 1 odkazuje, je uvedena především směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH) a také další směrnice, kterými byla tato základní směrnice o DPH novelizována.

Novelou zákona o DPH se s účinností od 1. 1. 2025 do této poznámky doplňuje další směrnice, kte-

rou se mění směrnice o DPH. Jedná se o směrnici Rady 2020/585, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o zvláštní režim pro malé podniky a nařízení EU, pokud jde o správní spolupráci a výměnu informací za účelem sledování správného uplatňování zvláštního režimu pro malé podniky.

§ 2

Předmět daně

(1) Předmětem daně je

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

¹⁾ Poznámky jsou uvedeny na str. 348.

d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

(2) Zdanitelné plnění je plnění, které

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

k omentář k § 2

Z § 2, v němž se novelou zákona upřesňuje písmeno c) v odstavci 1, vyplývá základní vymezení předmětu daně. Podle **odstavce 1 písm. a)** je předmětem daně **dodání zboží**, pokud je uskutečňuje za úplaty osoba povinná k dani, která jedná jako taková, tj. jako osoba povinná k dani uskutečňující ekonomickou činnost. Nadále se přitom musí jednat o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Vymezení pojmu zboží pro účely DPH přitom vyplývá z § 4 odst. 2 písm. a) zákona o DPH.

Na obdobných podmínkách, za jakých je předmětem daně dodání zboží, je podle písmene b) předmětem daně poskytnutí služby. Poskytnutí služby je předmětem daně, je-li poskytnuta za úplaty osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a místo plnění je podle stanovených pravidel v tuzemsku.

Podle písmene c) je předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu. **Pořízení zboží z jiného členského státu je předmětem daně, pokud je uskutečněno za úplaty s místem plnění v tuzemsku,** a to osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, tj. jako osoba povinná k dani, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani. Jestliže se jedná o pořízení nového dopravního prostředku, který je definován mezi základními pojmy, je toto pořízení předmětem daně vždy, tj. i v případě, že pořizovatelem je osoba nepovinná k dani, např. občan. Novelou zákona se upřesňuje, že se musí jednat o pořízení s místem plnění v tuzemsku.

Pojem „**osoba nepovinná k dani**“, který se objevuje jak v § 2, tak i v dalších ustanoveních upravujících zejména pravidla pro určení místa plnění při poskytování služeb, je prakticky legislativně zkratkou opisného pojmu „osoba, která není osobou povinnou k dani“. Osobou nepovinnou k dani je tedy prakticky právnická či fyzická osoba, která není osobou povinnou k dani, ve smyslu jejího vymezení v § 5 odst. 1 zákona o DPH, tj. osoba, která neprovádí žádnou ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH.

Podle písmene d) je předmětem daně dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku, kterým se rozumí především dodání zboží do tuzemska ze třetích zemí mimo EU. Předmětem daně je přitom za splnění stanovených podmínek jak tzv. obchodní, tak i neobchodní dovoz zboží.

V odstavci 2 se vymezuje, že zdanitelnými plněními jsou pouze ta plnění, která jsou předmětem daně a nejsou osvobozena od daně, tj. podléhají příslušné sazbě daně. Z toho vyplývá, že plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně ani plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně nejsou podle zákona o DPH zdanitelnými plněními. **Zdanitelná plnění je přitom třeba chápat jako podmnožinu uskutečněných plnění, jak jsou vymezena v § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH.**

§ 2a

Vynětí 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 8 a 10 nebo by byla vrácena daň podle § 80, 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 celková hodnota pořízeného zboží nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč a pořízení zboží je uskutečněno

- a) osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem ani osobou uskutečňující pouze plnění, u kterých by neměla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem, jejíž obrát v tuzemsku v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce

překročil částku podle § 6 odst. 1 nebo jejíž obrat v tuzemsku překročil v příslušném kalendářním roce částku podle § 6 odst. 2 písm. b),

- b) osobou povinnou k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě, která
 1. je osobou registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která může tento režim využívat a která jedná jako taková, nebo
 2. není osobou podle bodu 1 ani plátcem a která je ve všech jiných členských státech osobou s obdobným postavením jako v tuzemsku osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- c) osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo
- d) právnickou osobou nepovinnou k dani.

(3) Do celkové hodnoty pořízeného zboží podle odstavce 2 se zahrnuje

- a) celková hodnota pořízeného zboží z jiného členského státu bez daně, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno do tuzemska, a
- b) celková hodnota zboží bez daně pořízeného při prodeji zboží na dálku, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno do tuzemska.

(4) Do celkové hodnoty pořízeného zboží podle odstavce 2 se nezahrnuje hodnota pořízeného

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

(5) Odstavce 1 a 2 se nevztahují na pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně, a pořízení nového dopravního prostředku.

k omentář k § 2a

Z § 2a, v němž jsou novelou s účinností od 1. 1. 2025 provedeny dílčí věcné i legislativně technické změny, **vyplývá vynětí z předmětu daně při pořízení zboží z jiného členského státu.**

V odstavci 1 jsou uvedeny případy, kdy není pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně, a to bez ohledu na osobu, která pořízení

zboží uskutečňuje. Z písmene a) vyplývá, že předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, pokud by dodání tohoto zboží v tuzemsku bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 8 a 10. Novelou se doplňuje, že předmětem daně není pořízení zboží, pokud by u něho byla vrácena daň podle § 80, který upravuje novelizovaná pravidla pro vrácení daně osobám požívajícím výsad a imunit.

Podle písmene b) **není nadále předmětem daně při pořízení zboží z jiného členského státu, a to ve vazbě na směrnici o DPH, dodání zboží ve zvláštním režimu ziskové přírůžky pro obchodníky s použitým zbožím**, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi, v přechodném režimu pro použité dopravní prostředky či ve zvláštním režimu pro prodej veřejnou dražbou.

Tyto volitelné režimy sice český zákon o DPH nepoužívá, avšak vzhledem k tomu, že v ustanovení § 2a se jedná o režim použitý v členském státě, ze kterého bylo zboží, které je předmětem pořízení, odesláno nebo přepraveno, je třeba tyto režimy při pořízení zboží z jiného členského státu v tomto ustanovení zohlednit.

Podle novelizovaného odstavce 2 není pořízením zboží z jiného členského státu předmětem daně, pokud je uskutečněno některou z osob uvedených v jednotlivých písmenech tohoto odstavce a celková hodnota zboží pořízeného touto osobou nepřesáhla v běžném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč.

Toto pravidlo se vztahuje zejména na osobu povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, protože nepřekročila limit obratu ani se nestala plátcem z jiného důvodu. **Dále se toto pravidlo vztahuje také na osobu povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění bez nároku na odpočet daně**, která nemůže být vzhledem k tomu podle § 6 odst. 1 zákona o DPH plátcem. Nově se toto pravidlo vztahuje také na osobu registrovanou do režimu pro malé podniky pro tuzemsko a na osobu, která je v jiných členských státech v obdobném postavení jako osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem. Dosavadní znění zákona o DPH tuto osobu označoval jako osvobozenou osobu.

Nadále se toto pravidlo vztahuje také na osobu povinnou k dani, na kterou se vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělcce podle směrnice o DPH. Tento zvláštní režim sice Česká republika nevyužívá, ale tato varianta by mohla nastat v případě, kdy by pořízení zboží z jiného členského státu v tuzemsku uskutečnila osoba povinná k dani, která je usazena v jiném členském státě, ve kterém se tento režim uplatňuje. Toto pravidlo se prakticky vztahuje na právnickou osobu nepovinnou k dani, tj. právnickou osobu, která neuskutečňuje žádné ekonomické činnosti.

V novém odstavci 3 je vymezeno, že do celkové hodnoty pořízeného zboží podle předchozího odstavce se zahrnuje celková hodnota pořízeného zboží z jiného členského státu bez daně a také hodnota pořízeného zboží pořízeného při prodeji zboží na dálku.

Z odstavce 4 (dříve odstavec 3) vyplývá, že do celkové hodnoty pořízeného zboží podle předchozího odstavce 2, tj. do částky 326 000 Kč, se nezahrnuje hodnota pořízeného nového dopravního prostředku, zboží, které je předmětem spotřební daně, a zboží uvedeného v odstavci 1.

Podle odstavce 5 (dříve odstavec 4) se odstavce 1 a 2 **nepoužijí v případě pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně, a dodání nového dopravního prostředku. V těchto případech je pořízení takového zboží vždy předmětem daně.**

§ 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.

k omentář k § 2b

Z § 2b vyplývá volba předmětu daně při pořízení zboží z jiného členského státu. Podle tohoto ustanovení se osoba, která uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu, které není předmětem daně podle předchozího § 2a odst. 2 zákona

o DPH, může rozhodnout, že toto pořízení je předmětem daně. V případě využití této možnosti se poté na tuto osobu nevztahuje vynětí z předmětu daně podle § 2 odst. 2, a to do konce kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém tuto volbu učinila.

Osoba, která tuto možnost využije a která není identifikovanou osobou, se jí stává ke dni pořízení tohoto zboží, jak vyplývá z § 6g zákona o DPH, případně se může stát identifikovanou osobou dobrovolně podle § 6k, jak je vysvětleno v dalším textu.

§ 3

Územní působnost

(1) Pro účely daně z přidané hodnoty se rozumí

- tuzemskem území České republiky,
- členským státem území členského státu Evropské unie s výjimkou jeho území, na které se nevztahuje Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské unie,
- jiným členským státem členský stát s výjimkou tuzemska,
- třetí zemí území mimo území Evropské unie,
- územím Evropské unie souhrn území členských států.

(2) Pro účely daně z přidané hodnoty se za území členského státu Evropské unie nepovažuje

- hora Athos,
- Kanárské ostrovy,
- francouzská území uvedená v Čl. 349 Smlouvy o fungování Evropské unie,
- Alandy,
- Normanské ostrovy,
- ostrov Helgoland,
- území Büsingen,
- Ceuta,
- Melilla,
- Livigno,
- Campione d' Italia,
- italské vody jezera Lugano.

(3) Území Monackého knížectví se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za území Francouzské republiky a území ostrova Man se považuje za území Spojeného království Velké

Británie a Severního Irska, území Akrotiri a Dhekelie se považují za území Kypru.

komentář k § 3

V § 3 je vymezena ve vazbě na směrnici o DPH územní působnost zákona, tj. vlastně „daňové území EU“, na které se vztahují pravidla stanovená tímto zákonem.

V **odstavci 1** jsou vymezeny základní pojmy potřebné pro vymezení územní působnosti zákona o DPH platného pro Českou republiku. Podle písmene a) se tuzemskem rozumí území České republiky. **Podle písmene b) se členským státem rozumí členský stát Evropské unie, tj. včetně České republiky, s výjimkou jeho území, na která se vztahuje Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské unie.** Podle písmene c) se jiným členským státem rozumí členský stát, s výjimkou tuzemska, tj. s výjimkou České republiky. Tento pojem byl zaveden k odlišení státu, který je členským státem Evropské unie, ale který není Českou republikou. Podle písmene d) se třetí zemí rozumí území mimo Evropskou unii. Po vystoupení z Evropské unie je třetí zemí také Velká Británie. Speciální úprava platí při obchodování se zbožím pro území Severního Irska, jak je podrobněji vysvětleno v dalším textu v komentářích k § 16 a § 64 zákona o DPH.

Podle písmene e) se **územím Evropské unie** rozumí souhrn území členských států, jak jsou vymezena v písmenu b). Za území Evropské unie se pro účely zákona o DPH nepovažují území uvedená v dalším odstavci 2.

Z odstavce 2 vyplývá, která území se pro účely DPH nepovažují za území členského státu EU, tj. pro účely DPH se považují za třetí zemi. Jedná se např. o Kanárské ostrovy nebo o francouzské zámořské departmenty, ostrov Helgoland, Ceutu a Melillu a další vyjmenovaná území se specifickým postavením z hlediska celních a daňových předpisů. V **odstavci 3** jsou vymezena území, která jsou považována za daňové území EU, tj. chápou se jako území některého členského státu a dodání zboží z těchto území není považováno za dovoz zboží, ale za pořízení zboží z jiného členského státu a dodání zboží z tuzemska do těchto území není považováno za vývoz zboží, ale za dodání zboží do jiného členského státu. Jedná se např. o území Monackého knížectví.

§ 4

Vymezení základních pojmů

(1) Pro účely tohoto zákona se rozumí:

- a) **úplatou peněžitě nebo nepeněžitě proti plnění poskytnuté v přímé souvislosti s plněním včetně dotace přímo vázané k ceně plnění,**
- b) jednotkovou cenou cena za jednotku množství zboží nebo cena za službu,
- c) daní na výstupu daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění,
- d) nadměrným odpočtem daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně,
- e) uskutečněným plněním dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,
- f) osobou registrovanou k dani osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy,
- g) zahraniční osobou osoba povinná k dani, která nemá na území Evropské unie sídlo ani provozovnu,
- h) u fyzické osoby
 1. bydlištěm adresa vedená v základním registru obyvatel nebo v jiné obdobné evidenci, anebo adresa, kterou fyzická osoba uvedla správci daně, pokud neexistuje důkaz, že tato adresa neodpovídá skutečnosti,
 2. místem, kde se obvykle zdržuje, místo, kde fyzická osoba obvykle žije z důvodu osobních nebo profesních vazeb; má-li tato osoba profesní vazby v jiné zemi, než ve které má své osobní vazby, je místo, kde se fyzická osoba obvykle zdržuje, určeno osobními vazbami,
 3. místem pobytu bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje,
- i) **sídlem adresa místa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby a kde se schází její vedení, a adresa sídla, které je zapsáno ve veřejném rejstříku, s tím,**

že pokud nelze určit pouze jednu adresu, je sídlem adresa místa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby; nelze-li v případě fyzické osoby takto sídlo určit, je jejím sídlem adresa místa jejího pobytu,

- j) provozovnou organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje,
- k) zbožím, které je předmětem spotřební daně, zbožím, které je předmětem některé ze spotřebních daní, předmětem daně z pevných paliv nebo předmětem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů, s výjimkou plynu dodávaného prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropské unie anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené,
- l) osobou neusazenou v tuzemsku osoba povinná k dani, která
 - 1. nemá sídlo v tuzemsku,
 - 2. uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a
 - 3. v tuzemsku nemá provozovnu nebo v tuzemsku má provozovnu, která se tohoto plnění neúčastní,
- m) kapitálově spojeným seskupením seskupení osob, na nichž jedna osoba má přímo nebo nepřímo podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo jedna osoba má přímo nebo nepřímo podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech více osob,
- n) personálně spojeným seskupením seskupení osob, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba,
- o) provozovatelem elektronického rozhraní osoba povinná k dani, která za použití elektronického rozhraní, zejména elektronického tržiště, platformy, portálu nebo obdobného prostředku, usnadňuje dodání zboží nebo poskytnutí služby podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví

prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty^{7e}).

(2) Zbožím se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí hmotná věc.

(3) Za zboží se pro účely daně z přidané hodnoty

- a) považuje také
 - 1. živé zvíře,
 - 2. lidské tělo a část lidského těla,
 - 3. právo stavby,
 - 4. plyn, elektřina, teplo a chlad,
 - b) nepovažují peníze a cenné papíry s výjimkou
 - 1. bankovek a mincí české nebo cizí měny vyrobených pro Českou národní banku nebo obdobnou osobu podle právních předpisů jiného státu,
 - 2. bankovek, státovek a mincí české nebo cizí měny prodávaných pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich nominální hodnota nebo přepočtení jejich nominální hodnoty na českou měnu; pro tento přepočet se odstavec 8 použije obdobně,
 - 3. cenných papírů vyrobených pro emitenta.
- (4) Pro účely tohoto zákona se dále rozumí
- a) dopravním prostředkem vozidlo, jiný prostředek nebo zařízení, které jsou určeny k přepravě osob nebo zboží z jednoho místa na jiné a které jsou obvykle konstruované pro použití k přepravě a mohou k ní být skutečně použity; za dopravní prostředek se nepovažuje vozidlo, které je trvale znehybněno, ani kontejner,
 - b) obchodním majetkem majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomické činnosti,
 - c) dlouhodobým majetkem obchodní majetek, který je
 - 1. hmotným majetkem podle zákona upravujícího daně z příjmů; hmotný majetek přenechaný k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé, že vlastnické právo

k užívanému hmotnému majetku bude za obvyklých okolností převedeno na jeho uživatele, se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za dlouhodobý majetek uživatele,

2. odpisovaným nehmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví,
3. pozemkem, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví; pozemek přenechaný k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému pozemku bude převedeno na jeho uživatele, se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za dlouhodobý majetek uživatele, nebo
4. technickým zhodnocením podle zákona upravujícího daně z příjmů v případě technického zhodnocení hmotného majetku, nebo technickým zhodnocením podle právních předpisů upravujících účetnictví v případě technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku,
- d) osobním automobilem dopravní prostředek, který má v registru silničních vozidel zapsanou kategorii M1 nebo M1G; pokud zápis kategorie chybí, vymezuje se tato kategorie zvláštním právním předpisem^{4a)},
- e) nájmem také podnájem, pacht a podpacht; nájmem se rozumí také zřízení, trvání nebo zánik věcného břemene zřízeného k nemovitě věci, pokud jsou naplněny znaky nájmu,
- f) přepravou zboží také přeprava peněz a cených papírů.
- g) 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,
- h) dodáním zboží soustavami nebo sítěmi dodání
 1. plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropské unie anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené,
 2. elektřiny, tepla nebo chladu sítěmi.

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

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

- a) prodeje zboží na dálku do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží,
- b) dodání zboží s instalací nebo montáží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží,
- c) dodání zboží na palubě lodi, letadla nebo vlaku během přepravy osob skutečně na území Evropské unie,
- d) dodání zboží soustavami nebo sítěmi,
- e) uskutečnění plnění osvobozeného od daně podle § 64, 66 nebo 68, nebo obdobně osvobozeného od daně podle právního předpisu členského státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží,
- f) poskytnutí služby pro osobu povinnou k dani, zahrnující práce na zboží fyzicky uskutečněné v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží za podmínky, že zboží po provedení prací je vráceno zpět osobě povinné k dani do členského státu, ze kterého bylo zboží původně odesláno nebo přepraveno,
- g) přechodného užití zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží pro účely poskytnutí služby osobou povinnou k dani, nebo
- h) přechodného užití zboží na dobu nepřekračující 24 měsíců na území členského státu, ve kterém by se na dovoz stejného zboží ze třetí země pro přechodné užití vztahoval celní režim dočasného použití s úplným osvobozením od cla.

(7) Nejde-li nadále o odeslání nebo přepravu zboží pro účely, pro které se odeslání nebo přeprava zboží nepovažují podle odstavce 6 za pře-

místění zboží, považují se takové odeslání nebo přeprava zboží za přemístění zboží. V takovém případě se má za to, že přemístění zboží nastává v okamžiku, kdy dotčená podmínka přestane být plněna.

(8) Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se použije kurz platný pro osobu provádějící přepočítání ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, a to

a) kurz, který je

1. kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, nebo
2. referenčním směnným kurzem zveřejněným Evropskou centrální bankou; přepočítání mezi českou měnou a měnami jinými než euro se provede za použití směnného kurzu každé z těchto měn vůči euru, nebo

b) v případě, že kurz není pro danou měnu vyhlášen nebo zveřejňován podle písmene a), kurz ostatních měn vyhlášený Českou národní bankou.

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

- a) je zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu odlišného od členského státu ukončení jeho odeslání nebo přepravy
 1. osobou povinnou k dani, která zboží dodává, nebo
 2. třetí osobou, zasahuje-li podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty (7e), osoba povinná k dani, která zboží dodává, do tohoto odeslání nebo přepravy,
- b) je zboží dodáno osobě, pro kterou pořízení zboží není v členském státě ukončení jeho odeslání nebo přepravy předmětem daně, a
- c) nejde o dodání nového dopravního prostředku ani o dodání zboží s instalací nebo montáží.

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

komentář k § 4

*V § 4, v němž byly provedeny **dílčí změny novelou zákona s účinností od 1. 1. 2025**, jsou vymezeny nejdůležitější základní pojmy pro účely zákona o DPH.*

V odstavci 1 jsou prakticky vymezeny nejčastěji používané pojmy v dalších ustanoveních zákona o DPH.

V písmeni a) je definován pojem úplata, jako jeden z pojmů, který je využit v zákoně o DPH, např. při vymezení předmětu daně, v definici obratu nebo při stanovení povinnosti přiznat daň. Úplatou se pro účely DPH podle současně platného znění rozumí podle bodu 1 částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním.

Pojem peněžní prostředek je přitom třeba chápat ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož se peněžními prostředky rozumí bankovky, mince, bezhotovostní peněžní prostředky a elektronické peníze. Nadále platí, že **úplata může být poskytnuta i v nepeněžním plnění, tj. ve formě zboží nebo služby**.

Podle bodu 2 je **součástí úplaty také dotace k ceně, kterou se rozumějí přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění**.

Za dotaci k ceně se nepovažují zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku Dotací k ceně je např. dotace, kterou jako finanční kompenzaci dostávají ze státního rozpočtu přepravci, kteří poskytují na základě rozhodnutí vlády vybraným skupinám cestujících slevy na jízdném.

DŮLEŽITÉ

Současné vymezení pojmu dotace k ceně zůstane do konce roku 2027 beze změny, jak vyplývá z bodu 1 přechodných ustanovení, pod-

le něhož se pro pojem „**dotace přímo vázané k ceně plnění**“ použije stávající vymezení pojmu dotace k ceně podle bodu 2 tohoto písmene. Nová úprava bude jednodušší a v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie a čl. 73 směrnice o dani z přidané hodnoty. **Podle novelizované úpravy bude od 1. 1. 2028 úplata chápána jako peněžité či nepeněžité protiplnění poskytnuté v přímé souvislosti s plněním včetně dotace přímo vázané k ceně plnění.**

Jednotkovou cenou, která je povinnou náležitostí daňového dokladu, se podle písmene b) rozumí cena za jednotku množství zboží. V případě služeb, kdy může být stanovení jednotkové ceny problematické, je možno za jednotkovou cenu považovat celkovou sjednanou cenu.

Daní na výstupu se podle písmene c) **rozumí daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění**, a to jak plátcem uskutečněné, tak i případně plátcem přijaté, nebo z přijaté úplaty, která se vztahuje k tomuto plnění.

■ **Nadměrný odpočet**

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

Uskutečněným plněním se podle písmene e) rozumí dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, tj. jako osoba povinná k dani. Uskutečněným plněním jsou prakticky zdanitelná plnění, osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně i s nárokem na odpočet daně a také plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

Osobou registrovanou k dani se podle písmene f) rozumí osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH v rámci obchodování mezi členskými státy. Uvedené vymezení se vztahuje i na tuzemské daňové subjekty, tj. plátce a identifikované osoby. Znamená to, že i tyto osoby jsou osobami registrovanými k dani ve smyslu tohoto písmene, a nejen osoby registrované k dani v jiném členském státě. Do této kategorie již nepatří po vystoupení z Velké Británie z EU osoby povinné k dani se sídlem v této zemi, s výjimkou osob po-

vinných k dani se sídlem v Severním Irsku, které se prakticky pro účely obchodování se zbožím chápou obdobně jako osoby registrované k dani v jiném členském státě.

Podle písmene g) se zahraniční osobou rozumí osoba povinná k dani, **která nemá na území EU sídlo ani provozovnu. Pojem zahraniční osoba se tedy pro účely DPH vztahuje pouze na osoby povinné k dani.**

V písmeni h) je ve smyslu prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 (dále jen prováděcí nařízení ke směrnici o DPH) **vymezeno místo pobytu u fyzické osoby. Tímto místem může být bydliště nebo místo, kde se obvykle tato osoba zdržuje.**

Bydlištěm se přitom rozumí adresa fyzické osoby uvedená v registru obyvatel či adresa, kterou fyzická osoba uvedla správci daně. Místem, kde se fyzická osoba obvykle zdržuje, se rozumí místo, kde fyzická osoba obvykle žije z důvodu osobních nebo profesních vazeb.

Důležité pro uplatnění DPH v souladu s předpisy EU je, že 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.

■ **Sídlem**

se podle novelizovaného písmene i) rozumí v souladu s předpisy EU adresa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby a kde se schází její vedení a adresa sídla, která je zapsána ve veřejném registru, povinné. Pokud nelze určit pouze jednu adresu, je sídlem adresa místa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se této osoby. Nelze-li u fyzické osoby takto určit její sídlo, je jejím sídlem adresa místa jejího pobytu. Dosaďovací definice sídla se vztahovala pouze na osoby povinné k dani, a to jak na právnické, tak i na fyzické osoby. Novelizovaná definice se vztahuje jak na osoby povinné, tak i nepovinné k dani.

■ **Provozovnou**

se podle písmene j) rozumí organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje. Do vymezení tohoto pojmu se promítají

príslušné články prováděcího nařízení ke směrnici o DPH. Toto prováděcí nařízení v podstatě rozlišuje dva typy provozoven, a to provozovnu poskytovatele plnění a provozovnu příjemce plnění.

Provozovnu poskytovatele plnění prováděcí nařízení vymezuje pro účely určitých pravidel pro stanovení místa plnění u služeb a pro účely určení osoby povinné přiznat daň u přeshraničních plnění. Provozovna poskytovatele plnění je tedy prakticky definována v souladu s předpisy EU v tomto písmeni.

Provozovnu příjemce plnění definuje prováděcí nařízení pro stanovení místa plnění u služeb poskytnutých provozovně osoby povinné k dani, jak je vysvětleno v komentáři k § 9 odst. 1 zákona o DPH v dalším textu.

V písmeni k) se v souladu se směrnici o DPH definuje zboží, které je předmětem spotřební daně. V souladu s touto směrnicí se za zboží, které je předmětem spotřební daně, pro účely zákona o DPH považuje i zboží, které je předmětem daně z plynu a daně 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.

■ Osoba neusazená v tuzemsku

V písmeni l) je definována osoba neusazená v tuzemsku. Vymezení osoby neusazené v tuzemsku vychází z prováděcího nařízení ke směrnici o DPH. Touto osobou se obecně rozumí osoba povinná k dani, která nemá sídlo, ani provozovnu v tuzemsku a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

Pokud má tato osoba v tuzemsku provozovnu, považuje se za osobu neusazenou k dani v tuzemsku, pokud se tato provozovna daného plnění neúčastní. Prakticky to znamená, že **osobou neusazenou v tuzemsku je i podnikatel např. se sídlem na Slovensku, který není v této zemi registrován jako plátcе daně, protože nepřekračuje limit obrátu pro povinnou registraci platný na Slovensku, ale je osobou povinnou k dani.**

Novelou zákona se pro nadbytečnost ruší definice osvobozené osoby a v novém znění písmene m) je definován pojem kapitálově spo-

jené seskupení, který je využíván pro účely skupiny. Tímto seskupením se rozumí prakticky obdobně jako dosud kapitálově spojené osoby, které byly v dosavadním znění zákona o DPH vymezeny v § 5a odst. 4.

V novém znění písmene n) je vymezeno personálně spojené seskupení osob, které je také využíváno pro vymezení skupiny. Tímto seskupením se rozumí prakticky obdobně jako dosud jinak spojené osoby, které byly v dosavadním znění zákona o DPH vymezeny v § 5a odst. 3.

V písmeni o) [dříve písmeno n)] je vymezen bez změny pojem „**provozovatel elektronického rozhraní**“. Podle tohoto písmene se provozovatelem elektronického rozhraní rozumí osoba povinná k dani, která za použití elektronického rozhraní, zejména elektronického tržiště, platformy, portálu nebo obdobného prostředku, usnadňuje dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu příslušných článků prováděcího nařízení ke směrnici o DPH. **Pojmem „usnadňuje“ se přitom rozumí takévé použití elektronického rozhraní, aby mohli příjemce a poskytovatel nebo dodavatel nabízející služby nebo zboží k prodeji prostřednictvím elektronického rozhraní navázat kontakt vedoucí k dodání zboží nebo poskytnutí služeb prostřednictvím tohoto rozhraní.** Jako usnadnění dodání zboží či poskytnutí služby nelze chápat situaci, kdy osoba povinná k dani, která provozuje elektronické rozhraní, nestanoví žádnou z podmínek, za nichž se prodej či poskytnutí služby uskutečňuje, nepodílí se na účtování poplatku příjemci, ani na objednáni či doručení zboží či poskytnutí služeb. Jako usnadnění dodání zboží či poskytnutí služby se nechápe ani zajišťování určitých dílčích činností, jako je zpracování plateb v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytnutím služeb, pořízení soupisu či inzerování nabízených zboží či služeb a pouhé přesměrování příjemců na jiná elektronická rozhraní.

■ Zboží

V novelizovaném odstavci 2 je, bez věcných dopadů vymezen pojem zboží. Podle tohoto odstavce se zboží ve smyslu občanského zákoníku rozumí hmotná věc. Co se také považuje pro účely DPH za zboží, vyplývá z navazujícího novelizovaného odstavce 3.

Podle novelizovaného odstavce 3 se za zboží podle písmene a) pro účely DPH **považují také živá zvířata, lidské tělo a jeho části, právo stavby a také plyn, elektrina, teplo a chlad.** Zvíře podle soukromoprávní úpravy není sice věcí, ale ustanovení o věcech se na něj použije obdobně v rozsahu, ve kterém to neodporuje jeho povaze.

V případě lidského těla a jeho částí se podle soukromoprávní úpravy také nejedná o věc. Část lidského těla však musí být zahrnuta pod pojem zboží podle čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Lidské tělo musí být zahrnuto podle právního názoru Ministerstva financí pod pojem zboží v souvislosti s jeho přepravou v rámci pohřebních služeb.

Podle písmene b) nejsou nadále zbožím peníze a cenné papíry. Pokud tedy nejsou peníze poskytovány jako protihodnota za dodání zboží nebo poskytnutí služby, není jejich poskytnutí považováno za zdanitelné plnění, s výjimkou případů, které jsou stanoveny v tomto písmeni.

■ Peníze a cenné papíry

Podle písmene b) se za zboží považují bankovky a mince české měny při jejich dodání výrobcem České národní bance. Za zboží se považují také bankovky, státopvky a mince české nebo cizí měny prodávané pro sběratelské účely. Cenné papíry jsou považovány za zboží v případě jejich dodání výrobcem jejich emitentovi nebo při jejich dovozu emitentem. V tomto případě se na cenné papíry hledí jako na polygrafický výrobek a při jejich dodání se uplatní příslušná sazba daně.

V odstavci 4 jsou definovány některé další pojmy opakovaně používané v zákoně.

■ Dopravní prostředky

Podle písmene a) se dopravním prostředkem rozumí vozidlo nebo jiný prostředek nebo zařízení, určené k přepravě osob nebo zboží z jednoho místa na jiné a obvykle konstruované pro použití k přepravě. Dopravním prostředkem se tedy rozumí např. vozidlo, loď či letadlo, ale také železniční vagóny, automobilové návěsy či přívěsy a podobná zařízení pro přepravu zboží nebo osob. Za dopravní prostředek se nepovažuje vozidlo, které je trvale znehybněno, ani kontejner.

Novelou zákona se zrušuje písmeno b), v němž byl dosud definován pro účely DPH nový dopravní prostředek. Jeho definice se přesouvá do nového znění § 19. Komentář k tomuto ustanovení je uveden v dalším textu.

Obchodním majetkem se podle písmene b) [dříve písmeno c)], v němž byla novelou provedena drobná formulační úprava, rozumí majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomické činnosti. **V souladu s judikaturou Soudního dvora EU je osoba povinná k dani oprávněna určit, jaké majetkové hodnoty zařadí do svého obchodního majetku.** Zároveň jsou touto definicí pokryty případy, kdy osoba povinná k dani využije vymezené majetkové hodnoty pro uskutečňování své ekonomické činnosti až s určitým časovým odstupem. V definici obchodního majetku není záměrně uvedena vazba na povinnost účtování nebo evidence tohoto majetku, protože povinnost vést údaje o tomto majetku v evidenci pro účely DPH vyplývá z § 100 zákona o DPH. Z toho také vyplývá, že obchodní majetek pro účely DPH je nadále vymezen odlišným způsobem než pro účely daně z příjmů.

V písmeni c) [dříve písmeno d)] je v návaznosti na zákon o daních z příjmů a účetní předpisy vymezen dlouhodobý majetek pro účely DPH. **Dlouhodobým majetkem se podle tohoto písmene rozumí obchodní majetek, který je hmotným majetkem ve smyslu zákona o daních z příjmů, tj. s pořizovací cenou nad 80 000 Kč.** Hmotný majetek přenechaný na základě tzv. smlouvy o finančním leasingu, se považuje za dlouhodobý majetek uživatele (nájemce). Smlouvou o finančním leasingu se přitom rozumí smlouva, pokud je v ní ujednáno a ke dni jejího uzavření je zřejmé, že vlastnické právo k předmětu smlouvy bude za obvyklých okolností převedeno na uživatele.

Dlouhodobým majetkem je také odpisovaný nehmotný majetek podle účetních předpisů. Dlouhodobým majetkem je také pozemek, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle účetních předpisů. **Dlouhodobým majetkem je pro účely zákona o DPH také technické zhodnocení hmotného majetku ve smyslu zákona o daních z příjmů a technické zhodnocení odpisovaného nehmotného majetku ve smyslu účetních předpisů.**

Novelou zákona se ruší dosavadní definice dlouhodobého majetku vytvořeným vlastní činností, a to z důvodu změny pravidel pro jeho zdaňování, které dosud vyplývalo z § 13 odst. 4 písm. b). Praktické dopady této změny jsou vysvětleny v komentáři k tomuto ustanovení.

Osobním automobilem se podle písmene d) [dříve písmeno f)] rozumí dopravní prostředek, který má v registru silničních vozidel zapsanou kategorii M, nebo M, G₁. Jestliže zápis kategorie vozidla chybí, vymezuje se tato kategorie zvláštním právním předpisem, kterým je zákon č. 56/2001 Sb. o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích.

■ Nájem

se podle písmene e) [dříve písmeno g)] chápe i podnájem, tj. pod pojem „nájem“ je nutno zahrnout jak „pronájem“, tak i „podnájem“ a z hlediska DPH pro ně fakticky platí stejný režim, např. pro podmínky osvobození od daně nebo pro sazby daně, pokud je nájem zdaňován.

Ve vazbě na občanský zákoník se nájem rozumí také pacht a podpacht jako specifické nájemní vztahy upravené v občanském zákoníku. **Nájmem se rozumí také zřízení, trvání nebo zánik věcného břemene zřízeného k nemovité věci, pokud jsou naplněny znaky nájmu.**

Z písmene f) [dříve písmeno h)] vyplývá vymezení pojmu přeprava zboží. **Vzhledem k tomu, že peníze a cenné papíry nejsou pro účely DPH zbožím, vymezuje se v tomto písmeni, že přepravou zboží se rozumí také přeprava peněz a cenných papírů.**

V písmeni g) [dříve písmeno i)] je definováno dodání zboží s instalací a montáží. Jedná se 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, jak je vysvětleno v dalším textu.

V písmeni h) [dříve písmeno j)] je definováno dodání zboží soustavami nebo sítěmi. **Toto dodání prakticky zahrnuje dodání plynu prostřednic-**

tím přepravní nebo distribuční soustavy v EU a sítě k ní připojených a dále dodání elektřiny, tepla nebo chladu sítěmi (přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropské unie anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené).

■ Přemístění zboží

Přemístěním zboží se podle odstavce 5 rozumí odeslání nebo přeprava zboží, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, z jednoho členského státu do jiného členského státu, a to pro účely uskutečňování ekonomické činnosti této osoby, pokud je toto zboží odesláno nebo přepraveno touto osobou nebo jí zmocněnou třetí osobou.

Přestože při přemístění zboží nedochází ke změně vlastnického práva k tomuto zboží, je třeba ho v členském státě, odkud je zboží přepraveno, posuzovat obecně jako **dodání zboží do jiného členského státu, které je osvobozeno od daně za obdobných podmínek jako standardní dodání zboží do jiného členského státu.** V členském státě, do něhož je zboží přepraveno, je třeba přemístění zboží posuzovat jako **pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem DPH pro vlastníka zboží.**

V navazujícím odstavci 6 je ve vazbě na čl. 17 odst. 2 směrnice o DPH vymezeno, ve kterých případech se **odeslání nebo přeprava zboží za přemístění zboží nepovažuje.** Za přemístění zboží se podle písmene a) nepovažuje přeprava či odeslání zboží za účelem prodeje zboží na dálku, jak je definován v § 4 odst. 9 zákona o DPH, do členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Za přemístění zboží se podle písmene b) nepovažuje ani přepravení zboží do jiného členského státu za účelem jeho dodání, které je spojeno s instalací nebo montáží plátcem, který zboží dodává nebo jím zmocněnou třetí osobou, v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. **V tomto případě se přepravení zboží nepovažuje za přemístění zboží do jiného členského státu, přestože místo plnění se přenáší do členského státu, v němž je prováděna instalace nebo montáž.** Dále se za přemístění zboží do jiného členského státu nepovažuje také přepravení zboží pro další účely, např. pro účely poskytnutí služby pro plátce, zahrnující práce na zboží fyzicky uskutečněné v členském státě, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy

zboží za podmínky, že zboží po provedení prací je vráceno zpět plátcí do tuzemska, ze kterého bylo původně odesláno nebo přepraveno.

Za přemístění zboží do jiného členského státu se nepovažuje ani přepravení zboží pro účely jeho přechodného užití v členském státě, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy zboží, pro účely poskytnutí služby plátcem. Jedná se např. o přepravení stavebního stroje za účelem přechodného užití v jiném členském státě pro účely poskytnutí stavebních prací, po jejichž provedení se stroj vrátí do tuzemska.

Obdobně se za přemístění zboží do jiného členského státu nepovažuje přepravení zboží pro účely přechodného užití zboží, na dobu nepřekračující 24 měsíců, na území jiného členského státu, ve kterém by se na dovoz stejného zboží ze třetí země pro přechodné užití vztahoval režim dočasného použití s plným osvobozením od cla, např. zboží určené jako exponát na výstavu nebo veletrh.

V odstavci 7 je vymezen **postup v případě, že některá z podmínek, které jsou předpokladem toho, že se nejedná o přemístění zboží, přestane být plněna**. V takovém případě se má za to, že přemístění nastává v okamžiku, kdy dotyčná podmínka přestane být plněna. Znamená to, že v tomto okamžiku vzniká prakticky vlastníkovi zboží povinnost přiznat daň jako při pořízení zboží v členském státě, do něhož bylo předmětné zboží přepraveno.

■ Přepočet cizí měny

V odstavci 8 je po upřesnění novelou pro účely zákona o DPH stanoven postup při přepočtu cizí měny na českou měnu. Pro přepočet cizí měny na českou měnu se obecně použije kurz platný ke dni vzniku příznat daň nebo přiznat uskutečnění zdanitelného plnění. Tímto kurzem může být nadále kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou. **Za tento platný kurz se podle výkladu Ministerstva financí považuje jak aktuální denní kurz vyhlášený ČNB k tomuto dni, tak i pevný kurz platný k tomuto dni stanovený podle účetních předpisů.**

Dále je možno použít i referenční směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou. Pokud osoba provádějící přepočet nemůže využít kurz stanovený podle písmene a) bodu 1 nebo 2, využije kurz ostatních měn podle písmene b).

Specifické odchylky, kdy se použije jiný způsob přepočtu např. při dovozu zboží nebo při osvobození od daně při dovozu zboží, jsou uvedeny v příslušných ustanoveních (§ 38 a § 71b) zákona o DPH, jak je vysvětleno v dalším textu.

V odstavci 9 je v návaznosti na předpisy EU vymezen pojem „prodej zboží na dálku“, kterým se pro účely DPH rozumí dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu odlišného od členského státu ukončení jeho odeslání nebo přepravy, a to osobou povinnou k dani, která zboží dodává, nebo třetí osobou, pokud osoba prodávající zboží do odeslání či přepravy daného zboží zasahuje.

Z toho vyplývá, že přepravu nesmí zajišťovat kupující, aby se mohlo jednat o prodej zboží na dálku. Zboží je přitom dodáno osobě, pro kterou pořízení zboží není v členském státě ukončení jeho odeslání nebo přepravy předmětem daně, tj. jedná se prakticky o osobu nepovinnou k dani, a nejde o dodání nového dopravního prostředku ani o dodání zboží s instalací nebo montáží.

Podle odstavce 10 se prodejem dovezeného zboží na dálku rozumí prodej zboží na dálku s tím, že je zboží odesláno nebo přepraveno ze třetí země. Prodejem zboží na dálku je tedy např. dodání zboží od prodávajícího ze třetí země do tuzemska, jehož přepravu do tuzemska zajistil prodávající, a které bylo dodáno občanovi jako osobě nepovinné k dani.

§ 4a

Obrat v tuzemsku

(1) Obratem v tuzemsku se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečnění plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za

- zdanitelné plnění a plnění, které by bylo zdanitelné, pokud by v tuzemsku nebylo osvobozeno v režimu pro malé podniky,
- plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a nebo dodání nemovitě věci osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 62, jestliže

nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

(2) Za úplaty, které osobě povinné k dani náleží za plnění podle odstavce 1, se považuje i rovněž výše základu daně stanovená podle § 36 odst. 6 písm. a) nebo b) pro dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) až c) a § 13 odst. 6 nebo poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 a 4.

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

k omentář k § 4a

V novelizovaném znění § 4a je od 1. 1. 2025 vymezen obrat v tuzemsku pro účely DPH. Tento pojem nahradil dřívější pojem obrat, a to v souvislosti se zavedením pojmů „obrat v jiném členském státě“ a „obrat v Evropské unii“, které se zavádějí v souvislosti se zvláštním režimem pro malé podniky.

Obratem v tuzemsku se podle odstavce 1 rozumí pro účely DPH obecně souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za vymezená uskutečněná plnění, která jsou definována v § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH. Pro zahrnutí do obratu v tuzemsku tedy není podstatný způsob, jakým osoba povinná k dani příslušné plnění zaúčtuje či zaeviduje, ale skutečnost, že se jedná o úplatu za vymezená plnění. Do obratu v tuzemsku se tedy započítává úplata za uskutečněná plnění, kterými jsou zejména zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně k datu jejich uskutečnění, a to ať již je přijatá před či po uskutečnění plnění. Úplata přijatá před uskutečněním plnění jako záloha se zahrnuje do obratu v tuzemsku až ke dni uskutečnění plnění.

DŮLEŽITÉ

Do obratu v tuzemsku se jednoznačně nezahrnují úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Od 1. 1. 2025 se do obratu v tuzemsku vedle úplat za zdanitelná plnění zahrne také úplata za plnění, které by bylo zdanitelné, pokud by v tuzemsku nebylo osvobozeno v režimu pro malé podniky, jehož principem

je, že osoba povinná k dani, která má sídlo v jiném členském státě a která je malým podnikem, je osvobozena od povinnosti uplatňovat daň v tuzemsku.

Do obratu v tuzemsku se nezahrnou úplaty za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, která jsou vymezena v § 51 a násl. zákona o DPH, vyjma stanovených případů, kdy se i úplaty za tato osvobozená plnění do obratu započítávají. Jedná se o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, kterými jsou finanční činnosti podle § 54, penzijní činnosti podle § 54a, pojistovací činnosti podle § 55, dodání a nájem nemovitých věcí, které jsou osvobozeny od daně podle novelizované právní úpravy podle § 55a, § 56, § 56a a § 62, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Podle právního názoru GŘ se za příležitostnou činnost považuje taková činnost, která není prováděna pravidelně, neexistuje ani předpoklad její soustavnosti, který je vyjádřen záměrnou opakovaností, na její uskutečňování není vyčleněný personál, náklady a úplata přijatá za takovou činnost je v porovnání s celkovým obratem minimální.

Od 1. 1. 2025 se doplňuje nový odstavec 2, podle něhož se za úplatu, která osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění a která se zahrne do obratu v tuzemsku, považuje výše základu daně stanovená podle § 36 odst. 6 písm. a) a b) zákona o DPH, tj. cena zjištěná či výše celkových nákladů v případě použití zboží či služeb pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti a v dalších případech, kde se nejedná o zdanitelné plnění poskytnuté za faktickou úplatu.

Podle dosavadního znění § 4a zákona o DPH se uvedené částky do obratu nezahrnovaly. Pokud tedy osoba povinná k dani, která není dosud plátcem, poskytne bezúplatně např. osobní automobil, který má v obchodním majetku a jehož cena zjištěná v okamžiku jeho darování činí 150 000 Kč, tuto částku musí od 1. 1. 2025 zahrnout do svého obratu v tuzemsku.

Z odstavce 3 (dříve odstavec 2) 2 vyplývá, že úplata z prodeje dlouhodobého majetku se nezahrnuje do obratu v tuzemsku, není-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické

ké činnosti osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že úplatu za prodej dlouhodobého majetku, který byl předmětem smlouvy o finančním leasingu, po jejím skončení, nelze vyloučit z obrátu, protože se jedná o obvyklou ekonomickou činnost leasingové společnosti, která tento majetek prodává.

§ 4b

Zvláštní ustanovení

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

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

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

(4) Osobou povinnou k dani, pokud samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, je i městská část hlavního města Prahy.

komentář k § 4b

V § 4b, v němž se novelou upřesňuje odstavec 3 a doplňuje nový odstavec 4, jsou uvedena zvláštní ustanovení ve vazbě na občanský zákoník.

Z odstavce 1 vyplývá, že pokud příslušné ustanovení zákona o DPH upravuje obchodní závod, vztahuje se i na část obchodního závodu tvořící samostatnou organizační složku. Prakticky to znamená, že jak pozbytí obchodního závodu, tak i pozbytí části obchodního závodu není předmětem DPH, jak vyplývá z § 13 odst. 7 a § 14 odst. 5 zákona o DPH. **Pojem obchodní závod přitom v zákoně o DPH v souladu s občanským zákoníkem nahradil již od 1. 1. 2014 dříve používaný pojem podnik.**

V odstavci 2 je reagováno na institut „svěřenský fond“ podle občanského zákoníku. Vzhledem k tomu, že svěřenský fond může být podle občanského

zákoníku zřízen i za účelem investování pro dosažení zisku, vytváří se pro účely zákona o DPH právní fikce, podle níž je svěřenský fond pro účely zákona o DPH chápán jako právnická osoba.

Uskutečňuje-li tedy svěřenský fond samostatně ekonomické činnosti, je chápán jako osoba povinná k dani podle § 5 odst. 1 zákona o DPH, a to se všemi povinnostmi a právy, které zákon o DPH ve vztahu k těmto osobám upravuje. Obdobně se postupuje i u organizační složky státu, která je účetní jednotkou. Obdobná právní fikce platí také pro podílový fond a podfond investičního fondu.

V odstavci 3 je nadále vymezen pojem „jednotka“. Pro účely zákona o DPH se podle tohoto odstavce pod pojem „jednotka“ vždy zahrne také podíl na společných částech domu, a pokud je s jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku. Tato pravidla se použijí stejně jak v případě, kdy vlastnictví k této jednotce bylo nabyto podle zákona o vlastnictví bytů, tak i podle občanského zákoníku. Podle občanského zákoníku přitom pojem jednotka již zahrnuje i podíl na společných částech nemovité věci, přičemž společnou částí nemovité věci je i pozemek, na němž byl dům zřízen. Novelou zákona se doplňuje, že uvedená pravidla platí i pro právo stavby.

Do nového odstavce 4 se prakticky přesouvá pravidlo, které bylo dosud zakotveno v § 5 odst. 6 zákona o DPH, a sice že osobou povinnou k dani jsou i městské části hlavního města Prahy. Pro ostatní statutární města toto pravidlo nadále neplatí.

HLAVA II UPLATŇOVÁNÍ DANĚ

Díl 1

Daňové subjekty

§ 5

Osoby povinné k dani

(1) Osobou povinnou k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, nebo skupina. Osobou povinnou k dani, pokud samostatně uskutečňuje ekonomickou

činnost, je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání.

(2) Za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost se nepovažuje činnost

- a) zaměstnance nebo jiné osoby vyplývající z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu,
- b) jiných osob než osob podle písmene a), pokud jsou příjmy z této činnosti příjmy ze závislé činnosti podle zákona upravujícího daně z příjmů.

(3) Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.

(4) Stát, kraj, obec ani jiná veřejnoprávní osoba se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i v případě, kdy v souvislosti s těmito činnostmi vybírají poplatky nebo jiné úhrady.

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

- a) které jsou uvedené v příloze č. 1 k tomuto zákonu, nebo
- b) při jejichž výkonu se má za to, že dochází k výraznému narušení hospodářské soutěže tím, že osoba podle odstavce 4 nebyla považována nebo není považována za osobu povinnou k dani; tyto činnosti stanoví vláda nařízením.

k omentář k § 5

V § 5, v němž je novelou zákona provedena řada legislativně technických změn je vymezen bez věcných dopadů především pojem „osoba povinná k dani“ a související pojmy. V návaznosti na obecné vymezení pojmu osoba povinná k dani je i vymezení tohoto pojmu pro účely stanovení místa plnění u služeb uvedeno v § 9, jak je vysvětleno v dalším textu.

Podle odstavce 1 je obecně osobou povinnou k dani pro účely zákona o DPH osoba, která uskutečňuje samostatně ekonomické činnosti. **Může se jednat o osobu jak fyzickou, tak i právnickou, i když to není výslovně uvedeno v tomto odstavci.** Na základě tohoto vymezení jsou osobou povinnou k dani nejen tuzemské podnikatelské subjekty, ať již právnické nebo fyzické osoby, ale i osoby povinné k dani z jiného členského státu a zahraniční osoby povinné k dani, a také další osoby, které nejsou sice podnikateli, ale samostatně provádějí ekonomickou činnost.

Za samostatnou osobu povinnou k dani je považována i skupina, jak vyplývá z § 5a, v němž je skupina vymezena. Osobou povinnou k dani jsou i právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud provádějí ekonomické činnosti.

Podle novelizovaného odstavce 2 není za samostatnou ekonomickou činnost považována činnost zaměstnanců nebo jiných osob **vyplývajících z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu a ani činnost jiných osob, pokud jsou příjmy z této činnosti zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů.**

Ekonomickou činností se pro účely DPH podle odstavce 3 rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i další činnosti prováděné za účelem získávání pravidelného příjmu. Směrnice o DPH a navazující judikatura Soudního dvora EU váže ekonomickou činnost mimo jiné na podmínku vykonávání činnosti s cílem získávat z ní pravidelný příjem, a proto je v tomto duchu definice ekonomické činnosti v tomto odstavci vymezena. Ekonomickou činností je tedy nejen podnikání, ale i další výdělečné činnosti, jsou-li prováděny za účelem získávání pravidelného příjmu.

Za ekonomickou činnost se považuje i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu, tj. např. dlouhodobý pronájem movitého nebo nemovitého majetku, ať již je, podle zákona o dani z příjmů, zdaňován podle § 7 jako příjem z podnikání nebo podle § 9 jako příjem z pronájmu.

V novelizovaném odstavci 4 je nadále stanoveno, **že jmenovitě uvedené osoby, jako jsou**

stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí a další vyjmenované neziskové subjekty, nejsou považovány za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i v případě, kdy v souvislosti s těmito činnostmi vybírají poplatky nebo jiné úhrady, např. správní poplatky podle příslušného předpisu. Tyto vyjmenované subjekty však jsou osobami povinnými k dani, za podmínek uvedených v odstavci 5.

Podle odstavce 5 se však osoba uvedená v odstavci 4 považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje vymezené činnosti:

- a) činnosti uvedené v příloze č. 1 k zákonu o DPH, např. poskytování služeb v oblasti telekomunikací, dopravy zboží, přepravy cestujících, činnosti reklamní, skladovací, pořádání veletrhů, služby cestovních kanceláří, ale i dodávání určitěho vyjmenovaného zboží, jako vody, plynu, tepla či elektřiny.
- b) činnosti, při jejichž výkonu se má za to, že dochází k výraznému narušení hospodářské souměry tím, že by osoba podle odstavce 4 nebyla považována za osobu povinnou k dani; tyto činnosti by měly být stanoveny nařízením vlády, které ale nebylo dosud vydáno.

Novelou zákona se ručí dosavadní odstavec 6 a právní úprava, z níž vyplývá, že městské části hlavního města Prahy jsou samostatnými osobami povinnými k dani, se přesouvá do § 4b.

Skupina

§ 5a

(1) Skupinu může vytvořit personálně spojené seskupení nebo kapitálově spojené seskupení, pokud podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech představuje alespoň 40 %. Členem skupiny může být pouze osoba, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku.

(2) Jako na kapitálově spojené seskupení, které může vytvořit skupinu, se hledí na seskupení

- a) organizační složky státu a jí zřízené příspěvkové organizace, nebo
- b) územně samosprávného celku a jím zřízené příspěvkové organizace.

(3) Skupina vzniká registrací kapitálově nebo personálně spojeného seskupení jako plátce.

(4) Pokud má člen skupiny

- a) provozovnu mimo tuzemsko, není tato provozovna součástí skupiny,
- b) sídlo mimo tuzemsko, může být součástí skupiny pouze jeho provozovna v tuzemsku.

(5) Odstavec 4 platí obdobně i pro seskupení podle právních předpisů jiného členského státu obdobné skupině, pokud členové tohoto seskupení mají sídlo nebo provozovnu v tuzemsku.

(6) Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Člen skupiny není po dobu svého členství ve skupině osobou povinnou k dani.

komentář k § 5a

V novelizovaném znění § 5a je po formulacích úpravách vymezena skupina jako specifický daňový subjekt pro účely DPH. Věcně se vymezení a postavení skupiny prakticky nemění.

■ Skupinu

může podle odstavce 1 vytvořit personálně nebo kapitálově spojené seskupení ve smyslu jejich vymezení v § 4 zákona o DPH. V případě kapitálově spojené seskupení musí podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech činit alespoň 40 %. Členem skupiny může být nadále pouze osoba, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. **Skupinu lze vytvořit i kombinací kapitálově a personálně spojeného seskupení.**

Skupina je nadále pro účely DPH považována za samostatnou osobu povinnou k dani, tj. plnění poskytovaná mezi členy skupiny nejsou předmětem DPH. Zdaňovány jsou pouze výstupy ze skupiny a nárok na odpočet daně vzniká pouze u vstupů do skupiny za splnění obecných zákonných podmínek.

Podle odstavce 2 se nově kapitálově spojeným seskupením rozumí i organizační složky státu a jí zřízené příspěvkové organizace, nebo územně samosprávného celku a jím zřízené příspěvkové organizace.

Podle odstavce 3 vzniká skupina registrací kapitálově nebo personálně spojeného seskupení jako plátce, tj. skupina má nadále pro účely DPH postavení samostatné osoby povinné k dani, která je plátcem.

Z odstavce 4 vyplývá zásada, podle níž, **má-li člen skupiny provozovnu mimo tuzemsko, tato provozovna není součástí skupiny**. Má-li člen skupiny sídlo mimo tuzemsko, může být členem skupiny pouze jeho provozovna v tuzemsku.

Podle odstavce 5 platí pravidla podle odstavce 4 i pro seskupení, která jsou obdobné skupině, ale vznikla podle právních předpisů jiného členského státu.

Z odstavce 6 vyplývá nadále pravidlo, podle něhož každá osoba může být pouze členem jedné skupiny. **Člen skupiny není po dobu členství ve skupině samostatnou osobou povinnou k dani, tj. nemůže se ani samostatně registrovat jako plátc daně.**

§ 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 v tuzemsku, může být zastupujícím členem kterýkoli člen skupiny.

(2) Členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny **v oblasti daně z přidané hodnoty**. Za tyto povinnosti skupiny odpovídají i po jejím zrušení, po zániku **nebo zrušení** jejich členství ve skupině, a to za období, ve kterém byli členy skupiny.

k omentář k § 5b

Jednání za skupinu a odpovědnost členů skupiny upravuje § 5b, který navazuje na § 5a zákona o DPH a v němž jsou novelou zákona prováděny pouze drobné formulační úpravy.

Zastupujícím členem, který má klíčové postavení ve skupině, se podle odstavce 1 rozumí člen skupiny se sídlem v tuzemsku, který je oprávněn k jednání za skupinu. **Zastupující člen jménem skupiny podává např. přihlášku k registraci skupiny, jedná se správcem daně jménem skupiny, podává příznání k DPH za skupinu a vede také za skupinu evidenci pro účely DPH.**

Podle odstavce 2 však **členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů v oblasti daně z přidané hodnoty, tj. vlastně ze zá-**

kona o DPH a daňového a správního řádu. Pokud např. zastupující člen skupiny podá příznání k DPH za skupinu a správce daně zjistí, že daň nebyla přiznána ve správné výši, může úhradu tohoto nedoplatku vymáhat jak na zastupujícím členu skupiny, tak i na ostatních členech skupiny. Za povinnosti skupiny odpovídají jednotliví členové i po jejím zrušení nebo po zániku jejich členství ve skupině, a to za období, ve kterém byli členy skupiny.

§ 5c

(1) Práva a povinnosti **v oblasti daně z přidané hodnoty osob**, které se staly členy skupiny, přecházejí na skupinu dnem registrace skupiny.

(2) Práva a povinnosti **v oblasti daně z přidané hodnoty osoby**, která přistoupila ke skupině, přecházejí na skupinu dnem přistoupení této osoby.

k omentář k § 5c

V § 5c jsou po upřesnění novelou v návaznosti na předchozí paragrafy vymezeny základní práva a povinnosti člena skupiny.

Podle odstavce 1 přecházejí práva a povinnosti vyplývající ze zákona o DPH osobám, které se staly členy skupiny, na skupinu dnem registrace skupiny. Znamená to především **povinnost přiznávat daň na výstupu a podávat příznání k DPH a právo uplatňovat nárok na odpočet daně**. K datu registrace je skupině pro účely DPH přiděleno samostatné DIČ, přitom jednotlivým členům skupiny zůstávají zachována pro účely jiných daní jejich dosavadní DIČ, jak je vysvětleno v dalším textu. Jednotlivým členům skupiny se k datu registrace skupiny ruší registrace k DPH jako samostatným osobám, a to bez povinnosti provést snížení nároku na odpočet daně při změně režimu.

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

Plátcí

§ 6

(1) Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku nebo osoba registrovaná do režimu pro

malé podniky pro tuzemsko je plátcem od prvního dne kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém její obrát v tuzemsku překročil částku 2 000 000 Kč.

(2) Osoba podle odstavce 1 je plátcem dnem následujícím

- a) po dni překročení částky podle odstavce 1, pokud správci daně ve včas podané přihlášce k registraci sdělila, že se chce stát plátcem tímto dnem, nebo
- b) po dni, kdy její obrát v tuzemsku překročil v příslušném kalendářním roce částku 2 536 500 Kč.

(3) Osoba podle odstavce 1, která uskutečňuje pouze plnění, u kterých by neměla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem, se nestane plátcem podle odstavce 1 nebo 2, ale je plátcem

- a) prvním dnem kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém její obrát v tuzemsku překročil částku podle odstavce 1, pokud tato osoba uskuteční plnění, které spadá do jejího obrátu v tuzemsku a u kterého by měla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem, v kalendářním roce tohoto překročení, nebo
- b) dnem následujícím po dni uskutečnění plnění, které spadá do jejího obrátu v tuzemsku a u kterého by měla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem, v případě, že toto plnění se uskutečnilo poté, co

1. v příslušném kalendářním roce její obrát v tuzemsku překročil částku podle odstavce 1 a správci daně ve včas podané přihlášce k registraci sdělila, že se chce stát plátcem tímto dnem,
2. v příslušném kalendářním roce její obrát v tuzemsku překročil částku podle odstavce 2 písm. b), nebo pokud uskutečněním tohoto plnění došlo k překročení této částky, nebo
3. v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce její obrát v tuzemsku překročil částku podle odstavce 1.

(4) Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, které byla zrušena registrace z důvodu, že

jako plátce přestala uskutečňovat ekonomickou činnost, je plátcem ode dne, ve kterém uskutečnila plnění, u kterého by měla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem, v případě, že v příslušném nebo bezprostředně předcházejícím kalendářním roce její obrát v tuzemsku překročil částku podle odstavce 1.

komentář k § 6

V § 6 až § 6f zákona o DPH jsou vymezeny novelizované podmínky, za nichž se osoby povinné k dani stávají plátcí ze zákona nebo dobrovolně.

DŮLEŽITÉ

V novém znění § 6 je stanoveno, za jakých podmínek se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku nebo osoba registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko stává v roce 2025 plátcem, při překročení limitu obrátu. Podle odstavce 1 se stane plátcem osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku nebo osoba registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko od prvního dne kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém její obrát v tuzemsku překročil částku 2 000 000 Kč.

Prakticky to znamená, že pro účely registrace se již nebude sledovat obrát za 12 předcházejících kalendářních měsíců jako dosud, ale klíčový bude obrát v tuzemsku za kalendářní rok. Podle navazujícího novelizovaného § 94 zákona o DPH je osoba povinná k dani podat přihlášku k registraci do 10 pracovních dnů ode dne, kdy překročila limit obrátu.

Z odstavce 2 vyplývá, kdy se stane osoba podle odstavce 1, která překročí limit obrátu, plátcem dříve, než od prvního dne následujícího kalendářního roku. Podle písmene a) se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku nebo osoba registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko stane plátcem dnem následujícím po dni překročení limitu obrátu, pokud správci daně ve včas podané přihlášce k registraci sdělí, že se chce stát plátcem tímto dnem. Chce-li se tedy osoba povinná k dani stát po překročení limitu obrátu plátcem dříve než od začátku následujícího kalendářního roku, uveďte tuto skutečnost do přihlášky k registraci, kterou podá také do 10 pracovních dnů ode dne, kdy překročila limit obrátu.

Podle písmene b) se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku nebo osoba registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko stane plátcem dnem následujícím po dni, kdy její obrát v tuzemsku překročil v příslušném kalendářním roce částku 2 536 500 Kč, která vychází z limitu 100 000 EUR stanoveného předpisy EU pro možnost využití zvláštního režimu pro malé podniky. Povinnost přiznat a odvést daň vzniká již z plnění, která se v tento den uskuteční. Povinnost podat přihlášku k registraci vzniká této osobě povinné k dani také do 10 pracovních dnů ode dne překročení této částky.

Podle odstavce 3 se osoba podle odstavce 1 nestane plátcem, pokud uskutečňuje pouze plnění, u kterých by neměla nárok na odpočet daně (např. osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně podle § 51 zákona o DPH), a to i v případě kdy by překročila limit obrátu pro povinnou registraci. Jakmile by však uskutečnila plnění s nárokem na odpočet, které se zahrnuje do obrátu, stal by se plátcem od prvního dne následujícího kalendářního roku nebo následujícím dnem po dni uskutečnění plnění, u něhož by měla nárok na odpočet daně.

Z odstavce 4 vyplývá, za jakých podmínek se stane plátcem osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, které byla zrušena registrace, protože přestal uskutečňovat ekonomickou činnost. Tato osoba se stává plátcem za obdobných podmínek jako osoba povinná k dani podle odstavce 1.

§ 6a zrušen

§ 6b

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

- pro účely uskutečňování **ekonomické činnosti** na základě rozhodnutí o privatizaci podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, nebo
- od plátce nabytím obchodního závodu.

(2) Osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny právnické osoby do veřejného rejstříku nebo jemu odpovídající evidence vedené podle **právních předpisů** příslušného státu,

pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované právnické osoby, která byla plátcem.

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

komentář k § 6b

*V § 6b jsou po drobné formulační úpravě vymezena pravidla, **za nichž se stává plátcem osoba povinná k dani, která získá majetek na základě rozhodnutí o privatizaci nebo formou nabytí obchodního závodu od plátce, případně při přeměně právnické osoby, která byla plátcem.***

Podle odstavce 1 písm. a) se stane plátcem osoba povinná k dani ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek pro účely uskutečňování ekonomické činnosti na základě rozhodnutí o privatizaci. Podle písmene b) se stane plátcem osoba povinná k dani nabytím obchodního závodu od plátce. Vzhledem k tomu, že uvedené převody majetku nejsou předmětem DPH, je tím zajištěno, že nemůže získat majetek bez daně osoba, která není plátcem.

Podle odstavce 2 se stane plátcem osoba povinná k dani ode dne zápisu přeměny právnické osoby do veřejného rejstříku nebo jemu odpovídající evidence vedené podle právních předpisů příslušného státu. Toto pravidlo platí zejména pro obchodní korporaci, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, které byly plátcem. Uvedená pravidla platí i pro ostatní právnické osoby, které obchodními korporacemi nejsou (např. spolky, nadace, nadační fondy, ústavy). **Také při těchto převodech majetku je požadováno, aby se nabyvatel majetku stal jako osoba povinná k dani okamžitě plátcem.**

Podle odstavce 3 nepřestává být plátcem právnická osoba, která při změně právní formy na jinou formu nezaniká, ani nepřechází její jmění na právního nástupce, pouze se mění její vnitřní právní poměry a právní postavení jejich společníků, tj. pokud např. dojde ke změně společnosti s ručením omezeným, která je plátcem, na akciovou společnost, zůstává akciová společnost plátcem daně.

§ 6c

(1) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která **není registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, je plátcem ode dne uskutečnění zdanitelného plnění** dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, nebo plnění, na která se použije zvláštní režim jednoho správního místa.

(2) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, a která **není registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, je plátcem ode dne** 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.

(3) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a uskuteční dodání zboží za úplatu, které je přemístěním zboží z tuzemska do jiného členského státu, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží, pokud je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě pro tuto osobu předmětem daně.

komentář k § 6c

V § 6c jsou i po novelizaci provedené s účinností od 1. 1. 2025, stanoveny pravidla pro registraci osob povinných k dani s provozovnou nebo se sídlem mimo tuzemsko.

DŮLEŽITÉ

Novelou zákona se vypouští odstavec 1, podle něhož se stávala plátcem osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která poskytl službu s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nebo která uskutečnila prodej zboží na dálku nebo prodej dovezeného zboží na dálku do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, a to prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko. Důvodem vypuštění tohoto odstavce je zavedení režimu pro malé podniky.

Podle odstavce 1 (dříve odstavec 2) se po novelizaci tohoto odstavce stává plátcem osoba po-

vinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, a to ode dne uskutečnění zdanitelného plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována nebo plnění, na která se použije zvláštní režim jednoho správního místa.

Registrační povinnost nevznikne této osobě povinné k dani, která poskytne plnění s místem plnění v tuzemsku, z něhož přizná daň ve zvláštním režimu jednoho správního místa v jiném členském státě, protože tuto daň prakticky vybere pro Českou republiku daňová správa tohoto jiného členského státu.

*Podle odstavce 2 (dříve odstavec 3) se po jeho novelizaci stává plátcem osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a, která není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která 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. **Uvedená osoba povinná k dani se stane plátcem ode dne dodání tohoto zboží.***

Podle odstavce 3 (dříve odstavec 4) se stává plátcem osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, pokud uskuteční dodání zboží za úplatu, které je přemístěním zboží z tuzemska do jiného členského státu. Tato osoba je plátcem ode dne dodání tohoto zboží, pokud je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě pro tuto osobu předmětem daně. Pokud by např. firma se sídlem na Slovensku přemístila zboží z tuzemska na Slovensko, kde by pro ni bylo předmětem daně, stala by se v této souvislosti v tuzemsku plátcem daně.

§ 6d

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

k omentář k § 6d

Z § 6d lze ze změn vyplývá, že plátcem se stává osoba povinná k dani, která je členem skupiny a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku svou částí umístěnou mimo tuzemsko.

Tato osoba je plátcem ode dne uskutečnění tohoto plnění. Pro jednoznačnost se stanoví, že tato povinnost nevzniká v případě plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, pro kterou jsou tato plnění poskytována.

§ 6e

(1) Dědic, který majetek nabyl po zemřelém plátcí a který pokračuje v uskutečňování **ekonomické činnosti**, je plátcem ode dne přechodu daňové povinnosti zůstavitele.

(2) Pokračováním v uskutečňování **ekonomické činnosti** se pro účely tohoto zákona rozumí pokračování v podnikání na základě živnostenského nebo jiného oprávnění nebo pokračování v jiné **ekonomické činnosti**.

k omentář k § 6e

*V § 6e zákona o DPH jsou po drobných formálních úpravách stanovena pravidla pro registraci dědice, který nabyl majetek po zemřelém plátcí. Podle odstavce 1 je dědic, který majetek nabyl po zemřelém plátcí a který pokračuje v uskutečňování ekonomické činnosti, plátcem ode dne přechodu daňové povinnosti zůstavitele. Podle § 239a odst. 3 daňového řádu daňová povinnost zůstavitele přechází na jeho dědice rozhodnutím soudu o dědictví. **Dědic tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.***

V tomto případě přejde plátcovství kontinuálně na dědice, který pokračuje v ekonomické činnosti po zemřelém plátcí a nevzniká mu v této souvislosti povinnost dodávat majetek, u něhož zemřelý plátec uplatnil nárok na odpočet daně.

Podle odstavce 2 se pokračováním v uskutečňování ekonomické činnosti pro účely zákona o DPH rozumí pokračování v podnikání na základě živnostenského nebo jiného oprávnění nebo pokračování v jiné ekonomické činnosti.

§ 6ea

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

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

k omentář k § 6ea

Z nového § 6ea vyplývají místo dosavadního 6fa pravidla, a to bez věcných změn pro registraci provozovatele elektronického rozhraní. Podle odstavce 1 se stává plátcem provozovatel elektronického rozhraní jako osoba povinná k dani vymezená v § 4 odst. 1 písm. o), který uskuteční dodání zboží podle § 13a s místem plnění v tuzemsku, a to ode dne uskutečnění tohoto dodání. Registrační povinnost provozovateli elektronického rozhraní nevznikne v případě, že daň odvádí ve zvláštním režimu jednoho správního místa (OSS).

Podle odstavce 2 vzniká registrační povinnost zahraniční osobě, která uskuteční dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní podle § 13a odst. 2 s místem plnění v tuzemsku. Tato osoba je plátcem ode dne dodání tohoto zboží, i když je toto dodání podle § 71h osvobozeno od daně a zahraniční osobě tedy povinnost přiznat daň v tuzemsku nevznikne, z předpisů EU vyplývá, že nemůže být zproštěna registrační povinnost. Tato zahraniční osoba se může zaregistrovat i v předstihu dobrovolně podle § 6f.

§ 6f

(1) Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění, u kterého by měla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.

(2) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku, která není re-

gistrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.

k omentář k § 6f

Z § 6f vyplývají po drobných úpravách pravidla pro dobrovolnou registraci plátce. Podle odstavce 1 se stává plátcem osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění, u kterého by měla nárok na odpočet, pokud by byla plátcem. Tato osoba se stává plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.

V této souvislosti je obvykle správcem daně požadováno, aby osoba povinná k dani prokázala, že tato plnění uskutečňuje nebo je bude uskutečňovat. K postupu při dobrovolné registraci plátce zveřejnilo GFŘ v roce 2017 na webových stránkách finanční správy metodickou informaci, která je stále platná.

Podle odstavce 2 se stává plátcem osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku, která není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. **Tato osoba je plátcem také ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.**

§ 6fa **zrušen**

Identifikované osoby

§ 6g

Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami ode dne skutečného prvního pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně; to neplatí pro

- pořízení zboží prostřední osobou při dodání zboží při třístranném obchodu, nebo
- pořízení zboží z jiného členského státu, které je osvobozeno od daně podle § 71l.

k omentář k § 6g

V § 6g až § 6i zákona o DPH jsou po drobných úpravách provedených novelou zákona s účinností od 1. 1. 2025 **stanovena pravidla pro registraci identifikovaných osob ze zákona.** Osobám povinným k dani nevzniká povinnost registrovat se jako plátcí z důvodu překročení limitu pro pořízení zboží z jiného členského státu nebo přijetí služby s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku či při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH. V těchto případech se osoba povinná k dani stane ze zákona identifikovanou osobou, které vzniká povinnost přiznávat DPH při pořízení zboží a přijetí služeb a dalších přeshraničních transakcí od osoby neusazené v tuzemsku.

Identifikované osoby však při uskutečňování tuzemských plnění zůstávají v postavení osoby osvobozené od uplatňování daně, a to vzhledem k nepřekročení limitu obratu. Z novelizovaného § 6g vyplývá, že v případě prvního pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, **tj. ve vazbě na § 2a při pořízení zboží, jehož pořízením hodnota zboží pořízeného v rámci kalendářního roku překročí limit 326 000 Kč, stane osoba povinná k dani a také právnická osoba nepovinná k dani identifikovanou osobou, a to okamžitě k datu pořízení zboží, kterým tento limit překročí.**

Prakticky to znamená, že jako identifikované osobě jí bude přiděleno DIČ pro účely DPH a musí z pořízeného zboží přiznávat daň, ale plátcem daně pro tuzemská plnění se nestane. Obdobný postup se uplatní při pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně. V těchto případech žádný hodnotový limit neplatí. Identifikovanou osobou se tato osoba nestane v případě pořízení zboží prostřední osobou při dodání zboží formou třístranného obchodu nebo při pořízení zboží z jiného členského státu, které je osvobozeno od daně podle § 71l. Podle tohoto nového ustanovení je od daně osvobozeno za splnění stanovených podmínek pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně.

§ 6h

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou ode dne přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, **nebo ode dne poskytnutí úplaty, ze které vznikla povinnost přiznat daň, a to od toho dne, který nastane dříve**, pokud se jedná o

- a) poskytnutí služby,
- b) dodání zboží s instalací nebo montáží a tato osoba neusazená v tuzemsku není registrovaná jako plátec, nebo
- c) dodání zboží soustavami nebo sítěmi.

k omentář k § 6h

Podle novelizovaného § 6h zákona o DPH se osoba povinná k dani, které byla poskytnuta osobou neusazenou v tuzemsku služba, z níž vzniká povinnost přiznat daň příjemci služby v tuzemsku, stane identifikovanou osobou dnem poskytnutí této služby. Tato povinnost vzniká podle metodických informací GŘ zveřejněných na webových stránkách finanční správy také poskytovatelům přepravních a ubytovacích služeb, jsou-li tyto služby poskytovány prostřednictvím tzv. internetových platform. Nově se stává taková osoba identifikovanou osobou také dnem poskytnutí úplaty, ze které vznikla povinnost přiznat daň, pokud byla tato úplata poskytnuta před poskytnutím služby.

DŮLEŽITÉ

Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, se stane podle § 6h identifikovanou osobou v **souvislosti s přijetím zprostředkovatelské služby od provozovatele internetové platformy, který je osobou neusazenou v tuzemsku.**

Obdobná povinnost vzniká osobě povinné k dani při dodání zboží s instalací či montáží a při dodání zboží soustavami nebo sítěmi s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku. Novelou se doplňuje, že při dodání zboží s instalací nebo montáží, vzniká osobě povinné k dani registrační povinnost pouze v případě, že osoba neusazená k dani, která plnění poskytl, není registrována jako plátec.

§ 6i

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou ode dne poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, **nebo ode dne, ve kterém byla přijata úplata za poskytnutí této služby před jejím poskytnutím, pokud je tato služba ke dni přijetí úplaty známa dostatečně určitě, a to od toho dne, který nastane dříve.**

k omentář k § 6i

Podle doplnění § 6i zákona o DPH se osoba povinná k dani, která poskytla službu, s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, stane identifikovanou osobou dnem poskytnutí této služby, pokud povinnost přiznat a zaplatit daň vznikla příjemci služby. Pokud např. podnikatel, který jako osoba povinná k dani není dosud plátcem, poskytne reklamní službu osobě registrované k dani se sídlem v Irsku, stane se identifikovanou osobou dnem poskytnutí takové služby. Nově se stává osoba povinná k dani identifikovanou osobou také dnem přijetí úplaty za poskytnutí této služby, pokud byla tato úplata přijata před poskytnutím služby.

§ 6j

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

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

(2) Osoba povinná k dani, která není plátcem, má v tuzemsku sídlo, nebo provozovnu, nemá-li na území Evropské unie sídlo, a která

bude jako zprostředkovatel plnit jménem a na účet osoby uskutečňující vybraná plnění povinnosti vyplývající z použití dovozního režimu, je identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.

k omentář k § 6j

V § 6j je po drobné úpravě stanovena možnost dobrovolné registrace osoby povinné k dani, která není plátcem, a která bude uskutečňovat vybraná plnění v rámci režimu Evropské unie jako identifikované osoby. Vymezení těchto vybraných plnění vyplývá z § 110b, jak je vysvětleno v dalším textu v komentáři k tomuto ustanovení.

DŮLEŽITÉ

Novelou se vypouští možnost dobrovolné registrace, pokud bude osoba povinná k dani uskutečňovat plnění v rámci dovozního režimu zvláštního režimu jednoho správního místa.

Osoba povinná k dani je podle tohoto ustanovení identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována. Bez přiděleného DIČ se totiž osoba povinná k dani nemůže přihlásit do zvláštního režimu jednoho správního místa.

V odstavci 1 je vymezeno, jaké podmínky musí pro registraci osoba povinná k dani splňovat. Tato osoba musí mít v tuzemsku sídlo, nebo provozovnu, nemá-li na území EU sídlo, případně má sídlo nebo provozovnu v Norsku. Přihlásit se může, bude-li uskutečňovat dodání zboží, které je vybraným plněním, a jehož odeslání či přeprava bude zahájena v tuzemsku.

Podle odstavce 2 se může registrovat jako identifikovaná osoba povinná k dani, která není plátcem, která má v tuzemsku sídlo, nebo provozovnu, nemá-li na území EU sídlo, která bude jako zprostředkovatel plnit jménem a na účet osoby uskutečňující vybraná plnění povinnosti vyplývající z použití dovozního režimu v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa. Identifikovanou osobou se stane ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.

§ 6k

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

k omentář k § 6k

V § 6k je nadále stanovena možnost dobrovolné registrace osoby povinné k dani, která není plátcem, nebo právnické osoby nepovinné k dani, které budou v tuzemsku pořizovat zboží z jiného členského státu. Tato úprava umožňuje dobrovolnou registraci identifikované osoby z důvodu budoucího pořízení zboží z jiného členského státu, a to bez dodržení hodnotového limitu uvedeného v § 2b zákona o DPH.

Tyto osoby se stanou identifikovanými osobami ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým jsou registrovány.

§ 6l

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

- a) od osoby neusazené v tuzemsku bude přijímat zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud se jedná o
 1. poskytnutí služby,
 2. dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo
 3. dodání zboží soustavami nebo sítěmi, nebo
- b) bude poskytovat službu s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně.

k omentář k § 6l

V § 6l je beze změn stanovena možnost dobrovolné registrace osoby povinné k dani, která není plátcem, pokud bude přijímat služby či další zdanitelná plnění od osoby neusa-

zené v tuzemsku, nebo která bude poskytovat službu s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, která je v jiném členském státě osvobozena od daně.

Tato osoba se stane identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována. Jedná se o obdobnou možnost, která platí podle předchozího § 6k pro pořizování zboží z jiného členského státu, tj. přihlásit se v předstihu jako identifikovaná osoba před prvním přijetím takového plnění či před prvním poskytnutím služby.

Díl 2 Místo plnění

Oddíl 1 Stanovení místa plnění při dodání zboží

§ 7

Místo plnění při dodání zboží

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

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

(3) Pokud je totéž zboží předmětem po sobě jdoucích dodání v řetězci, v rámci kterých je toto zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu do členského státu od něj odlišného, a to od prvního dodavatele přímo poslední osobě v tomto řetězci, pro kterou se dodání tohoto zboží uskutečňuje, platí, že k odeslání nebo přepravě tohoto zboží došlo pouze při jeho dodání

a) prostředníkem, nebo

b) prostředníkem, pokud tento prostředník sdělil svému dodavateli své daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty, které mu bylo přiděleno členským státem zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

(4) Pro účely odstavce 3 se prostředníkem rozumí dodavatel v rámci po sobě jdoucích dodání v řetězci, který

a) není prvním dodavatelem v rámci těchto dodání a

b) zboží odesílá nebo přepravuje sám, nebo jím zmocněná třetí osoba.

(5) Odstavec 3 se nepoužije na dodání zboží podle § 13a.

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

(7) Při dodání zboží na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území Evropské unie se za místo plnění považuje místo zahájení přepravy osob. Zpáteční přeprava se považuje za samostatnou přepravu.

(8) Pro účely odstavce 7 se rozumí

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

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

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

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

k omentář k § 7

V § 7 je nadále v souladu se směrnicí o DPH vymezeno místo plnění při dodání zboží.

Při dodání zboží bez odeslání nebo přepravy je podle odstavce 1 místem plnění místo, kde dochází k dodání předmětného zboží, např. pokud si kupující vyzvedne sám zboží v prodejně nebo na

skladě, je místem plnění místo, kde dochází k prodeji, tj. kde zákazník zboží převezme.

Při dodání zboží, které je spojeno s přepravou nebo odesláním zboží, je podle odstavce 2 místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se přeprava nebo odeslání zboží začíná uskutečňovat.

Pokud je např. zboží dodáváno spolu se zajištěním přepravy např. kamionem do jiného členského státu, je místem plnění to místo, kde se zboží nakládá, kde je tedy započata jeho přeprava, např. sklad dodavatele v tuzemsku. Při následném dodání zboží dovezeného ze třetí země se za místo plnění považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.

V odstavci 3 se stanoví pravidla pro určení místa plnění při tzv. dodání zboží v řetězci, kterým se rozumí dodání zboží, při němž je zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu do členského státu odlišného, a to od prvního dodavatele přímo poslední osobě v tomto řetězci, a to prostřednictvím prostředníka či více prostředníků. Jedná se tedy prakticky o dvojí či vícenásobné dodání zboží, které je spojeno pouze s jednou přepravou, a to od prvního dodavatele přímo konečnému zákazníkovi. **Jestliže přepravu zboží zajišťuje první dodavatel, je jednoznačné, že přeprava zboží a tím i osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží se přiřazuje prvnímu dodání, které uskutečňuje první dodavatel.** Tuto skutečnost potvrzuje i rozhodnutí Soudního dvora EU v kauze C-254/04 EMAG. V tomto odstavci je řešeno přiřazení přepravy v případech, že přepravu zajišťuje prostředník.

Podle výchozího pravidla uvedeného v písmenu a) se odeslání nebo přeprava zboží přiřadí k dodání zboží prostředníkovi, tj. dodání zboží prostředníkovi se považuje za dodání zboží s odesláním nebo přepravou. Je-li např. zboží dodáváno prvním dodavatelem, kterým je plátce A se sídlem v tuzemsku, prostředníkovi B, kterým je firma se sídlem na Slovensku a zboží je odesláno nebo přepraveno prostředníkem z tuzemska do jiného členského státu, je toto plnění prostředníkovi ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o DPH dodáním zboží do jiného členského státu, které je při splnění podmínek stanovených v § 64 zákona o DPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.

Pokud však podle písmene b) **sdělí prostředník svému dodavateli pro účely daného dodání zboží DIČ členského státu zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží, dodání zboží prostředníkovi, tj. osobě zajišťující odeslání nebo přepravu, se považuje za dodání zboží bez přepravy.** Přeprava se přiřadí až dodání zboží od prostředníka jeho odběrateli. Pokud by si tedy např. zboží dodávané prvním dodavatelem, kterým je plátce A se sídlem v tuzemsku, prostředníkovi B, kterým je firma se sídlem na Slovensku, objednal tento prostředník na české DIČ, protože je plátcem jak na Slovensku, tak i v České republice, a zboží by bylo odesláno nebo přepraveno prostředníkem z tuzemska do jiného členského státu, bylo by dodání prostředníkovi bez přepravy a nemohlo by být prvním dodavatelem účtováno bez DPH jako dodání zboží do jiného členského státu, které je podle § 64 zákona o DPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.

Podle odstavce 4 **se prostředníkem rozumí dodavatel v rámci po sobě jdoucích dodání v řetězci, který není prvním dodavatelem v rámci těchto dodání a zboží odesílá nebo přepravuje sám, nebo jím zmocněná třetí osoba.** V návaznosti na předchozí příklady k odstavci 3 tedy bude prostředníkem firma B se sídlem na Slovensku, která dodává zboží nakoupené od prvního dodavatele (firma A z tuzemska) konečnému zákazníkovi, kterým je např. firma C se sídlem na Slovensku. Přepravu zboží od prvního dodavatele z tuzemska na Slovensko konečnému zákazníkovi přitom zajišťuje firma B nebo jí zmocněný přepravce.

V odstavci 5 se stanoví, **že pravidla při určení místa plnění při dodání zboží v řetězci stanovená v odstavci 3 se nepoužijí na dodání zboží podle § 13a, který upravuje dodání zboží usnadněné provozovatelem elektronického rozhraní, pro které platí specifická pravidla, jak je podrobněji vysvětleno v komentáři k § 13a.**

Podle odstavce 6 je při **dodání zboží s instalací nebo montáží, jehož definice je uvedena v § 4 odst. 4 písm. g) zákona o DPH, místem plnění místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.** Pokud je např. tuzemským dodavatelem dodáván stroj nebo výrobní zařízení s montáží či instalací slovenskému odběrateli, je místem

plnění to místo, kde je jejich montáž či instalace prováděna, tedy např. výrobní hala odběratele výrobního zařízení na Slovensku.

Podle odstavce 7 se při dodání zboží na palubu loď, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území Evropské unie, za místo plnění považuje vždy místo zahájení přepravy osob. Zpáteční přeprava se přitom považuje za samostatnou přepravu.

V navazujícím odstavci 8 se definují pojmy používané v odstavci 7, jako je místo zahájení a ukončení přepravy.

Při dodání nemovité věci je podle odstavce 9 **místem plnění místo, kde se předmětná nemovitá věc nachází**. Z toho vyplývá, že dodání nemovité věci nacházející se v jiném členském státě nebo ve třetí zemi nemůže být nikdy předmětem DPH podle zákona o DPH platného pro ČR.

Předmětem daně je za stanovených podmínek dodání nemovité věci nacházející se v tuzemsku, bez ohledu na to, zda kupujícím je tuzemská osoba či osoba z jiného členského státu nebo ze třetí země. V případě práva stavby je místem plnění místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.

§ 7a

Místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu

(1) Místem plnění při dodání zboží soustavami nebo sítěmi obchodníkovi je místo, kde má tento obchodník sídlo nebo kde má provozovnu, které je toto zboží dodáno.

(2) Obchodníkem se pro účely odstavce 1 rozumí osoba povinná k dani, která nakupuje plyn, elektřinu, teplo nebo chlad zejména za účelem jejich dalšího prodeje a jejíž vlastní spotřeba tohoto zboží je zanedbatelná.

(3) Místem plnění při dodání zboží soustavami nebo sítěmi jiné osobě než osobě uvedené v odstavci 1 je místo, kde osoba, které je zboží dodáno, toto zboží spotřebuje. Pokud osoba, které je takto zboží dodáno, nespotřebuje všechno dodané zboží, považuje se za místo plnění pro toto nespotřebované zboží místo, kde má tato osoba sídlo nebo kde má provozovnu, které je toto zboží dodáno.

komentář k § 7a

V § 7a zákona o DPH jsou beze změn stanoveny specifická pravidla pro stanovení místa plnění při dodání zboží soustavami nebo sítěmi ve smyslu legislativní zkratky vyplývající z § 4 odst. 4 písm. h) zákona o DPH, tj. fakticky při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu.

Při dodání zboží soustavami nebo sítěmi obchodníkovi je podle odstavce 1 místem plnění místo, kde má tento obchodník sídlo nebo kde má provozovnu, pro kterou je toto zboží dodáno.

Obchodníkem se přitom pro účely aplikace odstavce 1 rozumí podle odstavce 2 osoba povinná k dani, která nakupuje plyn, elektřinu, teplo nebo chlad zejména za účelem jejich dalšího prodeje a její vlastní spotřeba tohoto zboží je zanedbatelná, tj. prakticky se jedná zejména o distribuční společnosti, které se zabývají dodáváním plynu, elektřiny, tepla nebo chladu.

Při dodání zboží soustavami nebo sítěmi jiné osobě, než obchodníkovi je podle odstavce 3 místem plnění místo, kde osoba, které jsou tato média dodána, tato média spotřebuje. Pokud osoba, které je toto zboží dodáno, nespotřebuje veškeré dodané zboží, považuje se za místo plnění pro toto nespotřebované zboží místo, kde má jeho odběratel sídlo, nebo kde má provozovnu, pro kterou je toto zboží dodáno, tj. použije se vlastně obdobný postup jako podle odstavce 1.

§ 8

Místo plnění při prodeji zboží na dálku

(1) Místem plnění při prodeji zboží na dálku je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy.

(2) Místem plnění při prodeji zboží na dálku je místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná, pokud

- a) osoba povinná k dani, která zboží prodává, má sídlo
 1. v členském státě a nemá provozovnu v ostatních členských státech, nebo
 2. mimo území Evropské unie a provozovnu pouze v jednom členském státě,

- b) zboží je odesláno nebo přepraveno z členského státu, ve kterém má osoba, která zboží prodává, sídlo nebo provozovnu, a
- c) celková hodnota příslušných plnění bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 10 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně při použití směnného kurzu zveřejněného Evropskou centrální bankou pro den 5. prosince 2017 (dále jen „ekvivalent v jiné měně“); celkovou hodnotou příslušných plnění se pro účely určení místa plnění rozumí hodnota

1. zboží prodaného na dálku, pokud jsou splněny podmínky podle písmen a) a b), a
2. telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby poskytnutých osobě nepovinné k dani, pokud jsou splněny podmínky podle § 10i odst. 3.

(3) Místem plnění při prodeji zboží na dálku, kterým celková hodnota příslušných plnění bez daně překročila částku 10 000 EUR nebo její ekvivalent v jiné měně, je místo plnění podle odstavce 1.

(4) Osoba, která prodává zboží na dálku podle odstavce 2, se může rozhodnout, že místo plnění se určí podle odstavce 1. V takovém případě je povinna tak postupovat alespoň do konce druhého kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém se takto rozhodla.

(5) Rozhodnutí podle odstavce 4 se považuje rovněž za rozhodnutí o určení místa plnění podle § 10i odst. 5.

k omentář k § 8

V § 8 je stanoveno místo plnění při prodeji zboží na dálku, jak je definován v § 4 odst. 9 zákona o DPH.

DŮLEŽITÉ

Při prodeji zboží na dálku je podle odstavce 1 obecně **místo plnění v členském státě, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy**. Povinnost priznat daň má přitom v této zemi prodávající, který zboží touto

formou dodává z jiného členského státu. Prodávající se nemusí v zemi kupujícího registrovat, ale může se rozhodnout pro odvádění daně ve zvláštním režimu jednoho správního místa, který je upraven v § 110a a následujících, jak je vysvětleno v dalším textu. Od 1. 1. 2025 by mohl využít zvláštní režim pro malé podniky, ale pouze za podmínky, že by měl ve vazbě na výši dosahovaných obrátů v Evropské unii a v zemi zákazníka statut „malého podniku“.

Podle odstavce 2 je místem plnění při prodeji zboží na dálku místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná, pokud má osoba povinná k dani, která zboží prodává sídlo v členském státě a nemá provozovnu v některém jiném členském státě nebo má sídlo ve třetí zemi a provozovnu jen v jednom členském státě. Zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu, ve kterém má osoba, která zboží prodává, sídlo, nebo provozovnu. Třetí podmínkou je, že celková hodnota příslušných plnění bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 10 000 EUR.

Uskutečňuje-li prodejce prodej zboží na dálku z odlišného členského státu, než je stát usazení, je povinen při stanovení místa plnění postupovat podle základního pravidla v § 8 odst. 1 zákona o DPH a uplatnit příslušnou daň v členském státě, do kterého se zboží odesílá nebo přepravuje. Hodnota těchto prodejů se nezapočítává do stanovené roční prahové hodnoty (10 000 EUR). Skutečnost, že prodejce uskutečňuje rovněž prodeje zboží na dálku z jiných členských států, mu však sama o sobě nebrání v tom, aby pro prodej na dálku uskutečněný z členského státu usazení využíval zjednodušený postup podle § 8 odst. 2 zákona o DPH, tj. odváděl daň v zemi, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná.

Podle stanoviska Evropské komise by se specifické pravidlo pro určení místa plnění podle § 8 odst. 2 zákona o DPH mělo vztahovat pouze na prodeje zboží na dálku z členského státu, kde je prodávající usazen, a proto se toto pravidlo uplatní, je-li zboží odesláno z členského státu, ve kterém má osoba, která zboží prodává, sídlo, nebo provozovnu.

Celkovou hodnotou příslušných plnění (10 000 EUR) se pro účely určení místa plnění rozumí hodnota zboží prodaného na dálku, telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby poskytnutých osobě nepovinné k dani.

Výše uvedený limit je stanoven v úrovni bez daně a platí společně pro přeshraničně poskytované digitální služby a prodeje zboží na dálku do všech ostatních členských států.

Podle odstavce 3 je místem plnění při prodeji zboží na dálku, kterým celková hodnota příslušných plnění bez daně překročila částku nebo její ekvivalent podle předchozího odstavce 2, místo určené podle odstavce 1, tj. členský stát, **kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy a v němž vzniká prodávajícímu povinnost přiznat daň.**

Podle odstavce 4 se osoba, která prodává zboží na dálku podle odstavce 2, může rozhodnout, že se místo plnění určí podle odstavce 1, tj. i když není překročen limit stanovený v odstavci 2, může se prodávající prakticky rozhodnout, že bude odvádět daň v členském státě, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy.

Z odstavce 5 vyplývá, že rozhodnutí podle předchozího odstavce 4 o určení místa plnění platí také pro určení místa plnění podle § 10i odst. 5 zákona o DPH, tj. pro určení místa plnění při poskytnutí tzv. digitální služby osobě nepovinné k dani.

§ 8a

Místo plnění při prodeji dovezeného zboží na dálku

Místem plnění při prodeji dovezeného zboží na dálku je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy, pokud je

- a) zboží odesláno nebo přepraveno do členského státu odlišného od členského státu dovozu, nebo
- b) na tento prodej použit dovozní režim zvláštního režimu jednoho správního místa.

k omentář k § 8a

V § 8a je stanoveno místo plnění při prodeji dovezeného zboží na dálku, jak je definován v § 4

odst. 10 zákona o DPH. Místem plnění při prodeji dovezeného zboží na dálku je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno do členského státu odlišného od členského státu dovozu nebo je na tento prodej použit dovozní režim zvláštního režimu jednoho správního místa.

V členském státě, kde je ukončena přeprava, musí být z takto dovezeného zboží přiznána daň při dovozu zboží podle pravidel vyplývajících z předpisů Evropské unie v daňové a celní oblasti, jak je vysvětleno v dalším textu.

Oddíl 2

Stanovení místa plnění při poskytnutí služby

§ 9

Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby

(1) Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Za tuto provozovnu se považuje organizační složka této osoby povinné k dani, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.

(2) Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

(3) Pro účely stanovení místa plnění při poskytnutí služby se za osobu povinnou k dani, která jedná jako taková, považuje

- a) osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně,

b) právnická osoba nepovinná k dani, která je identifikovanou osobou nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.

(4) Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby podle odstavců 1 a 2 se použije, pokud tento zákon nestanoví jinak.

k omentář k § 9

V § 9 jsou beze změn stanovena základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby.

Při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je podle odstavce 1 místem plnění **místo, kde má tato osoba jako příjemce služby své sídlo**.

Pokud je služba poskytnuta provozovně osobě povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění **místo, kde je tato provozovna umístěna**. Toto vymezení prakticky znamená přenesení místa plnění na stranu příjemce služby, je-li osobou povinnou k dani z jiného členského státu či ze třetí země.

Pokud poskytne např. poradenská firma, která je plátcem daně se sídlem v tuzemsku, poradenskou službu klientovi, kterým je obchodní společnost se sídlem na Slovensku, místo plnění se určí podle sídla klienta, který je osobou povinnou k dani v jiném členském státě (Slovensko).

Prakticky to znamená, že **poradenská firma bude účtovat tuto službu bez DPH a daň bude ve své zemi na principu reverse-charge přiznávat příjemce služby. Na konci odstavce 1 je uvedena v souladu s prováděcím nařízením ke směrnici o DPH definice provozovny příjemce plnění**. Touto provozovnou se rozumí **organizační složka osoby povinné k dani, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, protože je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje. Přijme-li tato provozovna službu, z níž jí vzniká povinnost přiznat daň, měla by se registrovat k DPH. V souvislosti s aplikací tohoto odstavce platí nadále pravidlo, podle něhož se tzv. usazením či umístěním rozumí pouze sídlo či provozovna, tj. pouhá registrace k DPH usazení v příslušném členském státě nezakládá**.

■ **Při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani**

je podle **odstavce 2** místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu své sídlo. Pokud je služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění **místo, kde je tato provozovna umístěna**.

■ **Za osobu povinnou k dani, která jedná jako taková**

se přitom nad rámec jejího obecného vymezení v § 5 odst. 1, jak bylo vysvětleno v předchozím textu, považuje podle **odstavce 3** pro účely stanovení místa plnění **osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty**, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně, a dále také identifikovaná osoba nebo právnická osoba nepovinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. Osobou povinnou k dani je např. také obec se sídlem v tuzemsku, která je plátcem daně, která je příjemcem právní služby poskytnuté osobou neusazenou v tuzemsku, i když tuto službu obec využije pro výkony veřejné správy, které nejsou předmětem DPH.

■ **Základní pravidlo pro stanovení místa plnění**

při poskytnutí služby podle § 9 odst. 1 a 2 zákona o DPH se použije, jak vyplývá z **odstavce 4**, pokud zákon o DPH v dalších ustanoveních § 9a až § 10i nestanoví jinak. U služeb uvedených v těchto ustanoveních se nepoužije základní pravidlo pro určení místa plnění, ale pravidlo speciální.

§ 9a

Místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi

Za místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi a která je plátcem, s výjimkou poskytnutí služby osvobozeného od daně, se považuje tuzemsko, pokud

- je místo plnění stanoveno podle § 9 odst. 1 ve třetí zemi a
- ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku.