Zdeněk Kuneš, Pavla Polanská

GRADA

DPH 2025

výklad s příklady

- *Změna pravidel pro registraci plátce*
- *Zavedení přeshraničního režimu pro malé podniky*
- *Zkrácení lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně*
- *Změny pravidel pro opravy základu daně, opravy v případě nedobytné pohledávky*
- *Zavedení povinnosti vrátit uplatněný odpočet daně z pohledávky po její splatnosti*
- *Nový přístup k ručení příjemce zdanitelného plnění*
- *Zásadní změny při uplatňování DPH u nemovitých věcí*

Zdeněk Kuneš, Pavla Polanská

DPH 2025

výklad s příklady

GRADA Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy
Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude ***trestně stíháno****.*
Automatizovaná analýza textů nebo dat ve smyslu čl. 4 směrnice 2019/790/EU a použití této knihy k trénování AI jsou ***bez souhlasu nositele práv zakázány****.*

Edice Účetnictví a daně

Ing. Pavla Polanská, Ing. Zdeněk Kuneš

DPH 2025
výklad s příklady

Ing. Pavla Polanská připravila výklad
§ 1– 2b, 4, 6c, 6ea, 6g– 6l, 7–10i, 11, 12, 13a, 16– 20, 23–25, 33, 33a, 38–41a, 63–71l, 80–87, 93–94a, 97–97b, 100b, 102, 103, 108, 108a, 109aa–109bm, 110–110za, 110zz–110 zzj + přechodná ustanovení

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

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7
tel.: 234 264 401
www.grada.cz
jako svou 9 919. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Sazba Jan Šístek
Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová
Počet stran 528
Dvacáté první vydání, Praha 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025
Vytiskla TISKÁRNA V RÁJI, s.r.o., Pardubice

© GRADA Publishing, a.s., 2025

ISBN 978-80-271-7801-8 (ePub)
ISBN 978-80-271-7800-1 (pdf)
ISBN 978-80-271-5656-6 (print)

Obsah

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

Část první
ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ 7
Hlava I – Obecná ustanovení 7
Hlava II – Uplatňování daně 30
Hlava III – Zvláštní režimy 342
Hlava IV – Režim přenesení daňové povinnosti 355
Hlava V – Správa daně v tuzemsku 364

Část druhá
PŘECHODNÁ, ZRUŠOVACÍ A ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ 495

Použité právní předpisy a jejich zkratky

zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
DŘ/daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
směrnice Rady	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
nařízení Rady	Nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
zákon o spotřebních daních	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
celní zákon	Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon
celní kodex	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie
prováděcí nařízení k celnímu kodexu	Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie
stavební zákon	Zákon č. 283/2021 Sb., stavební zákon

Použité zkratky v publikaci

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

Úvodem

Dvacáté první vydání této publikace obsahuje výklad všech ustanovení zákona o DPH, včetně komentářů k ustanovením zákona o DPH, která jsou novelizována k 1. lednu 2025 a 1. červenci 2025. Do nového vydání jsou rovněž doplněny nové či upřesněné výklady tohoto zákona, ke kterým došlo v posledním roce.

Výklad všech ustanovení zákona o DPH je doplněn o množství příkladů z praxe, které slouží k vysvětlení problematiky. Publikaci tak využijí všichni, kteří se při své práci s DPH setkávají a potřebují této problematice porozumět.

Ve vazbě na změny zákona o DPH od 1. ledna 2025 je v publikaci detailně vysvětlena zásadní změna při stanovení obratu za kalendářní rok, na to navazující vznik plátcovství ze zákona a rozšíření režimu pro malé podniky i na členské státy, ve kterých nemá podnikatel sídlo (tzv. přeshraniční režim pro malé podniky).

V souvislosti se zavedením přeshraničního režimu pro malé podniky se zásadně mění systém registrace neusazené osoby, ruší se pojem „osvobozená osoba“, upravuje se definice pořízení zboží z jiného členského státu a mnoho dalších navazujících ustanovení.

Zásadní změnou, na kterou se musí plátci připravit, bude též zkrácení lhůty pro uplatnění odpočtu daně.

Od ledna 2025 se také zásadně prodlužuje lhůta pro opravu základu daně a zavádí se povinnost provést opravu základu daně a opravu odpočtu daně i po zrušení registrace plátce.

Zásadně se mění přístup k problematice ručení příjemce zdanitelného plnění.

Nově se zavádí oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky u dlužníka, na kterého není vedeno žádné soudní řízení, a dále povinnost pro plátce, který přijal zdanitelné plnění, uplatnil odpočet daně a poskytovateli plátci plnění nezaplatil, provést opravu odpočtu daně u této pohledávky po její splatnosti.

K zásadním změnám s účinností od 1. července 2025 dochází u nemovitých věcí, především se mění definice stavebního pozemku a zkracuje se lhůta pro dodání nemovité věci jako zdanitelného plnění. Současně se upravuje se i problematika nájmu.

Ing. Zdeněk Kuneš a Ing. Pavla Polanská

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

ve znění zákona č. 635/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 124/2005 Sb., zákona č. 215/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 230/2006 Sb., zákona č. 319/2006 Sb., zákona č. 172/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 270/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 302/2008 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 489/2009 Sb., zákona č. 120/2010 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 47/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 457/2011 Sb., zákona č. 18/2012 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákona č. 333/2012 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 502/2012 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 196/2014 Sb., zákona č. 262/2014 Sb., zákona č. 360/2014 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 113/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 33/2017 Sb., nálezu Ústavního soudu č. 40/2017 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 225/2017 Sb., zákona č. 371/2017 Sb., zákona č. 283/2018 Sb., zákona č. 6/2019 Sb., zákona č. 80/2019 Sb., zákona č. 256/2019 Sb., zákona č. 283/2020 Sb., zákona č. 299/2020 Sb., zákona č. 343/2020 Sb., zákona č. 527/2020 Sb., zákona č. 609/2020 Sb., zákona č. 284/2021 Sb., zákona č. 355/2021 Sb., **zákona č. 363/2021 Sb.**, zákona č. 371/2021 Sb., zákona č. 93/2022 Sb., zákona č. 366/2022 Sb., 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.***

*Ustanovení účinná od 1. 1. 2026 nejsou do textu z důvodu přehlednosti zapracována.

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 unie[1)] a upravuje daň z přidané hodnoty.

Komentář k § 1

Jedná se o základní ustanovení, které obecně stanoví, že tento zákon upravuje daň z přidané hodnoty. Je-li v zákoně použit výraz „daň“, jedná se vždy pouze o daň z přidané hodnoty. Zároveň z ustanovení vyplývá, že komentovaná česká úprava daně z přidané hodnoty vychází ze souvisejících předpisů Evropské unie, které jsou uvedeny v poznámce pod čarou. Z množství směrnic, které jsou v tomto výčtu uvedeny, je základním předpisem směrnice Rady, která jednotně upravuje základní principy systému daně z přidané hodnoty v rámci celé Evropské unie. Tato směrnice je účinná od 1. ledna 2007 a nahradila původní tzv. šestou směrnici, podle které byl konstruován zákon o DPH ke dni vstupu České republiky do Evropské unie.

§ 2

Předmět daně

(1) Předmětem daně je

a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,

b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
c) pořízení
1. zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
2. *nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu* ***s místem plnění v tuzemsku*** *osobou nepovinnou k dani,*
d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.
(2) Zdanitelné plnění je plnění, které
a) je předmětem daně a
b) není osvobozené od daně.

Komentář k § 2

Jedná se o zásadní ustanovení zákona, neboť je zde vymezen předmět daně. Tedy podmínky, které musí být splněny proto, aby transakce byla předmětem daně. Přičemž dani v tuzemsku podléhají jen ta plnění (dodání zboží, poskytnutí služeb, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží ze třetí země), které jsou předmětem daně v tuzemsku, neboť splňují vymezení daná tímto ustanovením. Není-li transakce předmětem daně v tuzemsku, nepodléhá dani v tuzemsku.

V odst. 1 jsou vyjmenovány typy plnění a podmínky, za kterých jsou plnění předmětem daně.

Předmětem daně jsou, za splnění dále uvedených podmínek, čtyři typy plnění, tzn. dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží ze třetí země.

Aby bylo dodání zboží, poskytnutí služby nebo pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně v České republice, musí být splněna hlavní podmínka, a to, že dané plnění uskutečňuje osoba povinná k dani, která jedná jako taková. Vymezení osoby povinné k dani je uvedeno v § 5 zákona o DPH. Pojem „která jedná jako taková“ se váže zejména k osobám, které jsou ve vztahu k některým jimi vykonávaným činnostem v postavení osoby povinné k dani, a zároveň jsou ve vztahu k jiným činnostem (či jednáním) v postavení osoby nepovinné k dani (např. fyzická osoba podnikající jako OSVČ na základě živnostenského oprávnění vystupuje v souvislosti se svojí podnikatelskou činností jako osoba povinná k dani, ale zároveň v některých svých jednáních vystupuje jako fyzická osoba nepodnikatel). Výjimku z uvedeného obsahuje odst. 1 písm. c) bod 2 komentovaného ustanovení, dle kterého je pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu předmětem daně v tuzemsku i v případě, že je uskutečněno osobou nepovinnou k dani. Tato výjimka se uplatní výlučně v případě pořízení nových dopravních prostředků, které spadají do definice vymezené v § 19 odst. 1 zákona o DPH. Dovoz zboží ze třetí země je předmětem daně v tuzemsku bez ohledu na to, zda jej uskutečňuje osoba povinná k dani nebo ne.

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

Problematika určení místa plnění je upravena v § 7 až 10i zákona o DPH. Pokud se místo plnění dle uvedených pravidel nachází mimo Českou republiku, není toto plnění předmětem daně v České republice. Zároveň je ale třeba ověřit, zda je předmětem daně v té zemi, ve které má místo plnění. I přesto, že plnění není předmětem daně v tuzemsku, neboť se jeho místo plnění nachází mimo tuzemsko, vztahuje se na tato plnění částečně český zákon o DPH, a to zejména ve vazbě na způsob vykázání těchto plnění v českém daňovém přiznání či souhrnném hlášení, povinnost vystavení daňového dokladu či ve vazbě na možnost uplatnění nároku na odpočet u souvisejících vstupů.

Dovoz zboží ze země mimo Evropskou unii (tzn. ze třetí země) do České republiky je předmětem daně, pokud má tento dovoz zboží místo plnění v tuzemsku. Dovoz zboží s místem

plnění v tuzemsku je předmětem daně vždy, bez ohledu na to, zda je zboží dováženo osobou povinnou k dani či osobou nepovinnou k dani a rovněž bez ohledu na to, zda je za zboží poskytnuta úplata.

V odst. 2 je upraveno, že zdanitelným plněním je pouze takové plnění, které je předmětem daně, tzn. splňuje podmínky uvedené v odst. 1, a které není od daně osvobozeno. Tudíž, plnění, která jsou předmětem daně, rozlišujeme na plnění zdanitelná a plnění osvobozená. Nemá-li transakce místo plnění v tuzemsku, není předmětem daně v tuzemsku a nemůžeme ji tudíž označovat jako plnění osvobozené ve smyslu zákona o DPH a to přesto, že dodavatel zboží či poskytovatel služby neuplatňuje českou DPH. Z pohledu zákona o DPH se však jedná o zcela různé kategorie, s rozdílnými dopady.

§ 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 obrat 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.*

Komentář k § 2a

Ustanovení definuje plnění, která jsou vyňata z předmětu daně vymezeného v § 2 zákona o DPH, pokud jsou splněny podmínky uvedené v tomto ustanovení a nejedná o dodání zboží specifikované v odst. 5.

Dle odst. 1 písm. a) není předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže by dodání toto zboží v tuzemsku bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 8 a 10 zákona o DPH. Dané odstavce § 68, na které je odkazováno, vymezují plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Příkladně se jedná o dodání zboží při zásobení lodí a letadel, dodání, úpravy, opravy, údržba či nájem lodí a letadel, dodání zboží a poskytnutí služeb diplomatickým misím, konzulárním úřadům a dalším podobným institucím, dodání zboží či poskytnutí služby ozbrojeným silám jiného členského státu a další specifické situace, pokud dané zboží není novým dopravním prostředkem nebo zbožím, které je předmětem spotřebních daní (viz podmínka uvedená v odst. 5 komentovaného ustanovení).

Předmětem daně není pořízení zboží také v případě, že by u dodání toho zboží byla vrácena daň podle § 80 zákona o DPH, který upravuje vrácení daně osobám požívajícím výsad a imunit. Zavedením této výjimky jsou zachovány pro kupujícího stejné podmínky při pořízení zboží z jiného členského státu jako při dodání téhož zboží v tuzemsku.

Pod písm. b) je specifikováno, že pořízení zboží z jiného členského státu není v tuzemsku předmětem daně, pokud je dodavatelem použit některý ze speciálních režimů, které se uplatňují na dodání specifického zboží nebo při dodání zboží specifickým způsobem. Pokud dodavatel zboží z jiného členského státu použije při dodání jeden z dále uvedených režimů, není pořízení daného zboží do České republiky v tuzemsku předmětem daně:

1. zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi. V zákoně o DPH je tento zvláštní režim upraven v § 90.
2. přechodný režim pro použité dopravní prostředky,
3. zvláštní režim pro prodej veřejnou dražbou.

Přechodný režim pro použité dopravní prostředky a zvláštní režim pro prodej veřejnou dražbou nebyly do zákona o DPH implementovány. I přesto může být zboží v těchto režimech do tuzemska pořízeno z jiného členského státu. Pokud k tomu dojde, není toto pořízení předmětem daně dle komentovaného ustanovení.

Zda dodavatel při dodání zboží uplatnil na dodávané zboží jeden z výše uvedených režimů, by mělo být patrné z dokladu, který k dodání zboží vystaví dodavatel.

Příklad

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

Příklad

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

V odst. 2 jsou specifikovány další situace, kdy pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně v tuzemsku. Základní podmínkou pro uplatnění této výjimky je, že celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani v bezprostředně předchozím kalendářním roce částku 326 000 Kč a pořízení zboží bylo uskutečněno

a) osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která
   1. není plátcem, a současně
   2. není osobou, která uskutečňuje pouze plnění, u kterých by neměla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem. Přičemž obrat této osoby v tuzemsku v minulém kalendářním roce překročil částku 2 000 000 Kč nebo překročil částku 2 536 500 Kč v příslušném kalendářním roce, nebo
b) osobou povinnou k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě, která
   1. je registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko a může tento režim využívat, nebo
   2. není osobou podle bodu 1 ani plátcem a která je ve všech jiných členských státech osobou s podobným postavením jako v má v tuzemsku osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, nebo
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.

Z vymezení uvedeného v písm. a) výše vyplývá, že limit 326 000 Kč se nevztahuje na osoby povinné k dani, které sice nejsou plátcem, ale jejich obrat v tuzemsku z plnění pouze bez nároku na odpočet daně překročil v předchozím kalendářním roce limit 2 000 000 Kč nebo v letošním kalendářním roce 2 536 500 Kč.

Uplatnění vynětí pořízení zboží z předmětu daně, za splnění podmínek uvedených v komentovaném ustanovení, není povinné. Osoba povinná k dani se může rozhodnout vynětí neuplatit (viz následující § 2b zákona o DPH), stát se identifikovanou osobou ve vazbě na pořízení zboží a odvést z tohoto pořízení daň v tuzemsku.

Jestliže pořizují zboží z jiného členského státu do tuzemska zahraniční osoby, mají povinnost registrovat se v tuzemsku podle § 6g za identifikovanou osobu bez ohledu na hodnotu pořizovaného zboží. „Ochranný“ limit 326 000 Kč se na tyto osoby neuplatní nikdy.

Příklad

Neplátce, osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, uskutečňuje trvale pouze osvobozený pronájem vybraných nemovitých věcí dle § 56a zákona o DPH. Tento pronájem je od daně osvobozen bez nároku na odpočet daně a spadá do obratu v tuzemsku dle § 4a zákona o DPH. Obrat v tuzemsku této osoby za předchozí rok překročil částku 2 000 000 Kč. Uvedená osoba pořídila do tuzemska v tomto roce zařízení pro svoji ekonomickou činnost v hodnotě 250 000 Kč. Pořízení daného stroje je pro tuto osobu předmětem daně, neboť vynětí z předmětu daně dle § 2a odst. 2 nelze uplatnit z důvodu nesplnění podmínek uvedených pod písm. a). Tato osoba se pořízením zařízení stane identifikovanou osobou dle § 6g zákona o DPH, má povinnost podat přihlášku k registraci a odvést daň v tuzemsku z pořízeného zboží. V postavení identifikované osoby není daná osoba oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně z pořízeného zboží.

Příklad

Neplátce, osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, uskutečňuje trvale pouze zdravotní služby osvobozené od daně dle § 58 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že poskytnutí těchto služeb se nezahrnuje do obratu v tuzemsku dle § 4a zákona o DPH, jsou podmínky uvedené v odst. 2 písm. a) splněny, bez ohledu na hodnotu poskytnutých služeb. Uvedená osoba pořídila

do tuzemska v tomto roce zařízení pro svoji ekonomickou činnost v hodnotě 250 000 Kč. Pro osobu se jednalo o první pořízení zboží z jiného členského státu za celou dobu výkonu její ekonomické činnosti. Pořízení daného stroje není pro tuto osobu předmětem daně, pokud se rozhodne uplatnit vynětí z předmětu daně dle § 2a odst. 2 zákona o DPH. Ve vazbě na tento nákup zařízení se osoba nestane identifikovanou osobou a nemá povinnost odvést daň v tuzemsku.

Příklad

Firma se sídlem a registrací k dani na Slovensku přemísťuje svoje zboží v ceně 200 000 Kč ze Slovenska do tuzemska. Jedná o se o první pořízení zboží dané firmy v tuzemsku. Slovenská firma není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko. Takové plnění je v tuzemsku pořízením zboží, na které nelze uplatnit vynětí z předmětu daně z důvodu nesplnění podmínek v § 2a. Místem plnění je podle § 11 zákona o DPH místo ukončení přepravy v tuzemsku, stává se slovenská firma v důsledku pořízení zboží podle § 6g zákona o DPH identifikovanou osobou a přizná v tuzemsku daň. V postavení identifikované osoba není firma oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně.

Příklad

Firma se sídlem na Slovensku, neregistrovaná k dani v žádném členském státě, přemísťuje svoje zboží v ceně 200 000 Kč ze Slovenska do tuzemska. Jedná se o první pořízení zboží dané firmy v tuzemsku. Firma je registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko. Přestože je takové plnění v tuzemsku pořízením zboží a místem plnění je podle § 11 zákona o DPH místo ukončení přepravy v tuzemsku, nestává se slovenská firma v tuzemsku podle § 6g zákona o DPH identifikovanou osobou, protože takové plnění pro ni není předmětem daně v tuzemsku dle § 2a odst. 2 písm. b) bod 1 zákona o DPH. Pokud by slovenská firma chtěla považovat pořízení zboží za předmět daně v tuzemsku, může postupovat dle § 2b zákona o DPH a stát se identifikovanou osobou z titulu tohoto pořízení.

Dle odst. 3 se do celkové hodnoty 326 000 Kč zahrnuje hodnota veškerého zboží, které osoba povinná k dani pořídila z jiného členského státu do tuzemska. Pořízením zboží do tuzemska se rozumí jen situace, kdy je zboží fyzicky odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska. Hodnota zboží se do limitu započítává bez daně, tzn., pokud by toto zboží bylo zatíženo DPH v členském státě, ze kterého je zboží dodáváno, nezahrnuje se tato daň do částky 326 000 Kč.

Do hodnoty 326 000 Kč se kromě hodnoty zboží specifikovaného v předchozím odstavci zahrnuje také hodnota veškerého zboží (opět v úrovni bez daně), které osoba povinná k dani pořídila při prodeji zboží na dálku, avšak pouze v případě, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do tuzemska. Co se rozumí prodejem zboží na dálku, je uvedeno v § 4 odst. 9 zákona o DPH.

Ustanovení odst. 3 je třeba uplatňovat ve vazbě na následující odst. 4, který stanoví, jaké zboží (co do jeho typu) se do hodnoty 326 000 Kč nezahrnuje nikdy.

V odst. 4 je stanoveno, že do částky 326 000 Kč se nezapočítává hodnota

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

Dle odstavce 5 je pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu je předmětem daně vždy, bez ohledu na hodnotu dopravního prostředku a bez ohledu na to, zda je pořízení uskutečněno osovou povinnou k dani (viz § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH). Pokud je

nový dopravní prostředek pořízen osobou povinnou k dani, která není plátcem, stává tato osoba identifikovanou osobou dnem pořízení dle § 6g zákona o DPH, pokud se neregistrovala jako identifikovaná osoba dobrovolně dle § 6k zákona o DPH. Definice nového dopravního prostředku je uvedena v § 19 odst. 1 zákona o DPH.

Obdobně, ani u pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně, nelze uplatnit limit 326 000 Kč. Za splnění podmínek uvedených v § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH (tzn. pořízení je uskutečněno osobou povinnou k dani za úplatu a zboží je pořízeno do tuzemska), je pak toto pořízení předmětem daně. Pořizovatel, osoba povinná k dani, která není plátcem, se stává identifikovanou osobou dle § 6g zákona o DPH dnem pořízení. I v tomto případě má pořizovatel možnost registrovat se jako identifikovaná osoba dobrovolně dle § 6k zákona o DPH. Co se rozumí zbožím, které je předmětem spotřební daně je definováno v § 4 odst. 1 písm. k) zákona o DPH.

Naopak, pořízení zboží z jiného členského státu, které je uvedeno v odst. 1, tzn., příkladně se jedná o zboží určené pro zásobení lodí a letadel, dodání, úpravy, opravy, údržba či nájem lodí a letadel, dodání zboží a poskytnutí diplomatickým misím, konzulárním úřadům a dalším podobným institucím, dodání zboží či poskytnutí služby ozbrojeným silám jiného členského státu a další specifické situace, není předmětem daně v tuzemsku, bez ohledu na jeho hodnotu, pokud se nejedná o nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem daně. Obdobně, předmětem daně v tuzemsku není ani pořízení zboží z jiného členského státu, pokud se jedná o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud jsou z jiného členského státu dodány v rámci zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi.

§ 2b

Volba předmětu daně

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

Komentář k § 2b

Ustanovení umožňuje pořizovateli zboží si zvolit, že pořízení zboží, které není předmětem daně podle § 2a odst. 2 zákona o DPH, bude dobrovolně považovat za předmět daně.

Uvedenou volbu nikdy nemůže učinit plátce. Neboť plátce má vždy povinnost přiznat daň při pořízení zboží, které je dle § 2 zákona o DPH předmětem daně v tuzemsku. Možnost volby se týká osob, které nejsou plátci, ale jsou osobami povinnými k dani a jsou vyjmenovány v § 2a odst. 2 a splňují další podmínky uvedené v § 2a zákona o DPH.

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

Příklad

Tuzemská osoba povinná k dani, která není plátcem, pořídí v únoru 2025 ze Slovenska kopírku v hodnotě 35 000 Kč. Pořizovatel se dobrovolně rozhodne, že takové pořízení zboží pro něj je předmětem daně. Toto rozhodnutí znamená, že se stane identifikovanou osobou dnem pořízení dle § 6g zákona o DPH a vznikne mu v tuzemsku povinnost přiznat daň z pořízeného zboží. Zřejmě bude pro pořizovatele výhodnější, aby se registroval jako identifikovaná osoba dobrovolně dle § 6k zákona o DPH před dodáním kopírky za Slovenska a sdělil přidělené české DIČ slovenskému dodavateli. Dodavatel tak dodání osvobodí od slovenské daně a DPH odvede jen

pořizovatel v tuzemsku. Předmětem daně se pak pro pořizovatele stane i další případné pořízení zboží z jiného členského státu až do konce roku 2026, a to i v případě, pokud součet hodnot pořízeného zboží nepřekročí limit 326 000 Kč.

§ 3

Územní působnost

(1) Pro účely daně z přidané hodnoty se rozumí

a) tuzemskem území České republiky,

b) členským státem území členského státu Evropské unie s výjimkou jeho území, na které se nevztahuje Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské unie,

c) jiným členským státem členský stát s výjimkou tuzemska,

d) třetí zemí území mimo území Evropské unie,

e) územím Evropské unie souhrn území členských států.

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

a) hora Athos,

b) Kanárské ostrovy,

c) francouzská území uvedená v čl. 349 Smlouvy o fungování Evropské unie,

d) Alandy,

e) Normanské ostrovy,

f) ostrov Helgoland,

g) území Büsingen,

h) Ceuta,

i) Melilla,

j) Livigno,

k) Campione d' Italia,

l) italské vody jezera Lugano.

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

Komentář k § 3

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4

Vymezení základních pojmů

(1) Pro účely tohoto zákona se rozumí:

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

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

1. nemá sídlo v tuzemsku,

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

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

m) 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 přepočet 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 určené 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,

2. odpisovaným nehmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví; hmotný majetek přenechaný k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé, že vlastnické právo k užívanému hmotnému majetku bude za obvyklých okolností převedeno na jeho uživatele, se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za dlouhodobý majetek uživatele

3. pozemkem, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví[7d)]; pozemek přenechaný k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému pozemku bude převedeno na jeho uživatele, se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za dlouhodobý majetek uživatele nebo

4. technickým zhodnocením podle zákona upravujícího daně z příjmů, v případě technického zhodnocení hmotného majetku, nebo technickým zhodnocením podle právních předpisů upravujících účetnictví v případě technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku,

d) *osobním automobilem dopravní prostředek, který má v* registru silničních vozidel *zapsanou kategorii M_1 nebo M_1G; 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 nemovité věci, pokud jsou naplněny znaky nájmu,*

f) *přepravou zboží také přeprava peněz a cenných 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 uskutečněné na území Evropské unie,

d) dodání zboží soustavami nebo sítěmi,

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

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

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

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

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

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

a) kurz, který je

1. kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, nebo

2. referenčním směnným kurzem zveřejněným Evropskou centrální bankou; přepočet 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 vyhlašován nebo zveřejňován podle písmene a), kurz ostatních měn vyhlášený Českou národní bankou.

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

Komentář k § 4

Paragraf definuje základní pojmy, se kterými se dále v zákoně pracuje.

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

Úplatou (resp. její součástí) se rozumí i dotace vázaná k ceně plnění. Za dotaci vázanou k ceně plnění se, ve vazbě na přechodné ustanovení bodu 3, do konce roku 2027 rozumí dotace k ceně podle znění § 4 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o DPH účinného do 31. prosince 2024. Dotací k ceně se dle uvedeného ustanovení účinného do konce roku 2024 rozuměly veškeré finanční příspěvky poskytované z veřejných prostředků (tj. mohlo jít například o prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizích států, z grantů Evropské unie či z jiných obdobných programů), které byly přímo vázány na poskytnutá plnění. Naopak, dotací k ceně nebyly (a tudíž ani úplatou) ty dotace, kde uvedená přímá vazba na poskytnutá plnění neexistuje. Mezi dotací k ceně a předmětným plněním musí existovat přímá vazba a zároveň dotace k ceně musí mít přímý vliv na cenu pro zákazníka, kdy příjemce dotace je vázán povinností poskytovat plnění se slevou a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění. Dotace k ceně může zcela nebo zčásti pokrýt cenu, případně náklady, pokud je jimi ovlivněna cena konkrétního poskytnutého plnění. Není rozhodné, zda předmětná dotace k ceně je právně nazývána dotací, příspěvkem, platbou apod., ale důležité je, zda daná úhrada z veřejného rozpočtu naplňuje znaky dotace k ceně. Pokud dodání zboží nebo poskytování služeb uskutečňované na základě příjmů z veřejného rozpočtu (bez ohledu na formu) není činěno za úplatu, pak takové dodání zboží nebo poskytnutí služby není předmětem daně. Za dotaci k ceně se nepovažuje dotace k výsledku hospodaření ani dotace na pořízení dlouhodobého majetku.

Od ledna 2028 dojde k věcné změně ve vymezení pojmu „dotace přímo vázaná k ceně“. Důvodem změny je, že podle SDEU tento pojem zahrnuje pouze ty dotace, které představují celková nebo částečná protiplnění dodání zboží nebo poskytnutí služeb a které jsou vypláceny třetími osobami prodávajícímu nebo poskytovateli. Za dotace přímo vázané k ceně tak budou po 1. lednu 2028 považovány prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizích států, z grantů Evropské unie či z jiných obdobných programů, a to za předpokladu, že tyto prostředky jsou přímo vázány k ceně plnění. Dotace, která nemá charakter úplaty, protože u ní neexistuje vazba na cenu plnění, není předmětem daně.

Výše uvedené kritérium je třeba uplatnit i na dotace k výsledku hospodaření. I u těchto typů dotací je třeba posoudit, zda se v konkrétním případě nejedná o dotaci přímo vázanou k ceně z toho důvodu, že dotace je přímo vázaná k ceně plnění. Rozhodující jsou vždy charakteristiky dotace, tzn. její věcný obsah, a nikoliv název dotace. Z tohoto důvodu dotaci, která je určena pouze na pořízení majetku, nelze považovat za dotaci přímo vázanou k ceně.

Odklad účinnosti nového vymezení pojmu „dotace vázaná k ceně“ byl zvolen zejména proto, aby mohla být v mezidobí vydána příslušná metodika ze strany GFŘ. Změna vymezení pojmu bude mít dopad zejména na obce a další samosprávné celky.

V odst. 1 písm. e) je vymezeno, že uskutečněným plněním se rozumí dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněné osobou povinnou k dani (která jedná jako taková) za úplatu, bez ohledu na místo plnění, tj. veškerá dodání či poskytnutí, která spadají do působnosti daně podle směrnice Rady. Uskutečněnými plněními jsou jak plnění s místem plnění v tuzemsku, tak plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

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

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

V odst. 1 písm. i) je zavedena definice sídla, která se vztahuje jak na všechny osoby povinné k dani (na osoby fyzické i právnické), tak i na osoby nepovinné k dani (na osoby fyzické i právnické). Sídlem se rozumí adresa místa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení dané osoby a kde se schází její vedení, a adresa sídla, které je zapsáno ve veřejném rejstříku. V případě, že podle tohoto kritéria nelze určit pouze jednu adresu, je sídlem místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení dané osoby. V případě fyzické osoby povinné k dani může nastat situace, kdy nelze místo vedení dle této definice určit. V takovém případě se za sídlo této osoby považuje místo jejího pobytu.

Uvedené ustanovení vychází z čl. 10 nařízení Rady, dle kterého se sídlem ekonomické činnosti osoby povinné k dani rozumí místo, kde dochází k výkonu ústřední správy podniku. Při určování tohoto místa se bere v úvahu místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku, místo statutárního sídla podniku, a místo, kde se schází vedení podniku. Nelze-li podle těchto kritérií s jistotou určit sídlo ekonomické činnosti, je určujícím kritériem místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku.

V odst. 1 písm. j) je vymezen pojem provozovna; ve smyslu dále uvedeného se jedná o provozovnu poskytovatele plnění. Zákon o DPH totiž pojem provozovna používá ve více významech. Jednak jako provozovnu poskytovatele plnění definovanou v tomto ustanovení, dále jako provozovnu příjemce plnění pro účely stanovení místa plnění v případě služeb poskytnutých provozovně osoby povinné k dani dle § 9 zákona o DPH a dále jako provozovnu pro účely zvláštního režimu jednoho správního místa definovanou v § 110b zákona o DPH.

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

Definice provozovny obsažená v zákonu o DPH vychází z pojmu „organizační složka osoby povinné k dani". Tento pojem byl zvolen navzdory tomu, že je v praxi často nesprávně významově omezován na organizační složku závodu zapsanou v obchodním rejstříku. Mezi tyto dva pojmy však nelze klást rovnítko.

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

Organizační složka osoby povinné k dani musí splňovat určité podmínky, aby mohla být pro účely zákona o DPH považována za provozovnu poskytovatele plnění. Organizační složka se

musí vyznačovat dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských (personálních) a technických zdrojů pro to, aby mohla uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Konkrétní požadavky na stálost, strukturu a vybavení organizační složky se tak budou lišit v závislosti na typu, rozsahu atd. jí dodávaného zboží nebo poskytovaných služeb.

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

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

V odst. 1 písm. o) je definován provozovatel elektronického rozhraní. Pojem provozovatel elektronického rozhraní se váže na zdanění prodeje zboží na dálku. Provozovatelem elektronického rozhraní se rozumí osoba povinná k dani, která usnadňuje dodání zboží nebo poskytnutí služby, ke kterým dochází za použití elektronického rozhraní. Elektronickým rozhraním se rozumí elektronické tržiště, platforma, portál nebo obdobný prostředek. Vymezení, co se rozumí pod pojmem „usnadňuje“ vyplývá z čl. 5b a 54b nařízení Rady. Ve smyslu těchto ustanovení se pojmem „usnadňuje“ rozumí takové použití elektronického rozhraní, při kterém mohou příjemce a poskytovatel služeb nebo dodavatel nabízecí prodej zboží navázat prostřednictvím tohoto elektronického rozhraní kontakt. Uvedené články nařízení Rady dále vymezují případy, kdy elektronické rozhraní poskytnutí služeb nebo dodání zboží naopak neusnadňuje. Jedná se o případy, kdy elektronické rozhraní

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

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

Odst. 2 definuje, že zbožím se pro účely zákona o DPH rozumí hmotná věc. Pojem „zboží“ zahrnuje jak věci movité, tak věci nemovité a dále věci, které zákon o DPH považuje za zboží a jsou vymezeny v odst. 3. Dělení věcí na hmotné a nehmotné upravuje ustanovení § 496 NOZ,

dělení na věci movité a nemovité § 498 NOZ. S ohledem na to, že hmotnou věcí je i nemovitá věc, zahrnuje pojem „zboží“ i nemovitou věc.

Odst. 3 vymezuje, co dalšího se pro účely zákona o DPH považuje za zboží.

Za zboží se výslovně považuje živé zvíře. Postavení zvířete ve vztahu k věcem upravuje § 494 NOZ. Zvíře podle soukromoprávní úpravy není věcí, ale ustanovení o věcech se na něj použijí obdobně v rozsahu, ve kterém to neodporuje jeho povaze. Úprava týkající se lidského těla a jeho částí je obsažena v § 493 NOZ, kde je stanoveno, že se z pohledu soukromoprávních předpisů nejedná o věc. Z pohledu zákona o DPH je ale část lidského těla zahrnuta pod pojmem zboží, stejně jako lidské tělo (ne živý člověk). Na přepravu lidského těla (pohřební služby) se tak použijí ustanovení o přepravě zboží.

Za zboží se mj. výslovně prohlašuje i právo stavby. Z hlediska soukromého práva je právo stavby nehmotnou nemovitou věcí. Pro účely zákona o DPH se však považuje za zboží.

Zbožím je pro účely zákona o DPH i plyn, elektřina, teplo a chlad. Voda, která není v tomto ustanovení výslovně uvedena, se považuje za zboží také, neboť ji lze zařadit mezi hmotné věci.

Poskytnutí peněz je považováno za zdanitelné plnění pouze v případě peněz považovaných pro účely zákona o DPH za zboží podle § 4 odst. 3 písm. a) a b), tj. v případě jejich dodání pro sběratelské účely nebo při jejich dodání výrobcem České národní bance. Obdobně nejsou za zboží považovány cenné papíry, opět s výjimkou případů stanovených v § 4 odst. 3 písm. c) zákona o DPH. Cenné papíry jsou považovány za zboží v případě jejich dodání v listinné podobě výrobcem jejich emitentovi. V tomto případě se na cenné papíry hledí jako na polygrafický výrobek a při jejich dodání se uplatní příslušná sazba daně.

Výše uvedené se uplatní na dodání peněz a cenných papírů v rámci tuzemska, na pořízení cenných papírů z jiného členského státu nebo na jejich dovoz ze třetí země.

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

V odst. 4 písm. a) je vymezeno, co se pro účely zákona o DPH rozumí dopravním prostředkem. Definice dopravního prostředku vychází čl. 38 nařízení Rady. S ohledem na to, že nařízení Rady je přímo účinné, tzn., není třeba příslušná ustanovení nařízení Rady transponovat do českého zákona o DPH, je nutno podle výše uvedených článků nařízení Rady postupovat a řídit se jimi.

Definice dopravního prostředku zahrnuje všechna motorová pozemní vozidla, a to bez ohledu na to, zda jsou nebo nejsou určena k provozu na pozemních komunikacích. Z definice dopravního prostředku v čl. 38 nařízení Rady pak vyplývá, že dopravním prostředkem jsou i nemotorizovaná vozidla a jiná zařízení a prostředky konstruované k přepravě osob nebo předmětů z jednoho místa na jiné. A to bez ohledu na to, zda mají vlastní pohon. Dopravním prostředkem z pohledu zákona o DPH jsou i jízdní kola, tříkolky, obytné přívěsy a železniční vagóny. Za dopravní prostředky se ale nepovažují vozidla, která jsou trvale znehybněna nebo kontejnery.

Odst. 4 písm. b) definuje obchodní majetek. Ve vazbě na rozhodnutí SDEU C-291/92 Dieter Armbrecht je do ustanovení promítnuta zásada, že osoba povinná k dani je oprávněna určit, zda, popřípadě v jaké části, majetkové hodnoty zařadí do svého obchodního majetku. Povinnost účtování o obchodním majetku nebo povinnost vedení evidence tohoto majetku vyplývá z ustanovení § 100 odst. 3 zákona o DPH.

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

První kategorií obchodního majetku, který se pro účely DPH považuje za dlouhodobý majetek, je hmotný majetek vymezený v ZDP. Stejně jako pro účely ZDP, je hmotný majetek pro účely zákona o DPH v současné době omezen vstupní cenou 80 000 Kč v případě, že se jedná o samostatné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným tech-

nicko-ekonomickým určením, které mají provozně-technické funkce delší než jeden rok. Hmotným majetkem jsou i další kategorie majetku vymezené ustanovením § 26 zákona ZDP.

Dlouhodobým majetkem uživatele se dále rozumí hmotný majetek vymezený ZDP, který je uživateli přenechán k užití na základě smlouvy, pokud je v této smlouvě ujednáno a kde dni uzavření této smlouvy je zřejmé, že vlastnické právo k užívanému majetku bude za obvyklých okolností převedeno na uživatele. Přenechání zboží k užívání na základě smlouvy splňující uvedené charakteristiky je považováno za dodání zboží podle § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH. Uvedená úprava v § 4 odst. 4 písm. c) a § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH vychází z rozhodnutí SDEU C-164/16 Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd., kde SDEU potvrdil, že text směrnice Rady „smlouva o nájmu, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky" musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na typovou smlouvu o nájmu s opcí odkupu, pokud lze z finančních smluvních podmínek vyvodit, že se využití opce jeví jako jediná ekonomicky rozumná volba, kterou bude moci nájemce v daném okamžiku učinit, pokud je smlouva plněna až do konce. Z odůvodnění rozsudku C-164/16 dále vyplývá, že předmětné ustanovení směrnice Rady předpokládá, že smlouva, na jejímž základě dochází k předání věci, musí obsahovat výslovnou klauzuli o přechodu vlastnictví k této věci z leasingového pronajímatele na leasingového nájemce. Zadruhé musí z ustanovení smlouvy, objektivně posuzovaných k okamžiku jejího podpisu, jasně vyplývat, že vlastnické právo k věci přejde automaticky na leasingového nájemce, jestliže smlouva bude plněna podle plánu až do jejího konce.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se pro účely zákona o DPH rozumí obchodní majetek, který je odepisovaným nehmotným majetkem vymezeným účetními předpisy.

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

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

Od ledna 2025 došlo ke zrušení kategorie dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností a speciální úpravy týkající se pořízení tohoto majetku z pohledu daně z přidané hodnoty. Ve vazbě na zrušení kategorie tohoto majetku zavedl bod 5 přechodných ustanovení k novele zákona o DPH účinné od 1. ledna 2025 postup pro situace, kdy plátce vytvářel majetek dle zákona o DPH ve znění účinném do 31. prosince 2024 a tento majetek nebyl k 31. prosinci 2024 uveden do stavu způsobilého k užívání.

Bod 5 přechodných ustanovení obsahuje dvě varianty, jak v daném případě postupovat. První varianta je základní. V případě pořizování dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, které začalo do konce roku 2024, se až do jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání, které nastane po 1. lednu 2025, pro uplatnění daně, jakož i práv a povinností s tím souvisejících, použije znění zákona o DPH účinné do 31. prosince 2024. Podmínkou pro tento postup je, že před 1. lednem 2025 plátci vznikl nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které se stalo (stav „stalo" je navázán na stav v účetnictví) součástí pořizovaného dlouhodobého majetku. Jinými slovy to znamená, že plátce bude při pořizování dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, které začalo před 1. lednem 2025, uplatňovat plný nárok na odpočet daně. Následně, poté co plátce po 1. lednu 2025 tento majetek uvede do stavu způsobilého

k užívání, vznikne plátci povinnost přiznat daň na výstupu, jako kdyby došlo k fikci dodání zboží podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 31. prosince 2024. Ve stejném zdaňovacím období, kdy plátce uvede majetek do stavu způsobilého k užívání, je plátce oprávněn si z tohoto plnění uplatnit nárok na odpočet daně. Výše tohoto nároku se odvíjí od účelu použití tohoto majetku podle obecně platných principů pro uplatnění nároku na odpočet v částečné výši podle § 72 odst. 9 zákona o DPH (do 31. prosince 2024 se jednalo o ustanovení § 72 odst. 8 zákona o DPH).

Druhá varianta, jak může postupovat plátce, který vytvářel majetek dle zákona o DPH ve znění účinném do 31. prosince 2024 a do tohoto data nedošlo k uvedení daného majetku do stavu způsobilého k užívání, představuje volbu v situaci, kdy k uvedení majetku vytvářeného vlastní činností do stavu způsobilého k užívání dojde nejdříve v kalendářním roce 2026. V daném případě může plátce u zdanitelných plnění přijatých od 1. ledna 2025 postupovat dle znění zákona o DPH účinném od 1. ledna 2025. Plátce je v případě postupu dle této varianty povinen provést jednorázovou úpravu, kdy sníží odpočet daně uplatněný ve vazbě na pořizování daného majetku ve zdaňovacích obdobích do konce roku 2024. Snížení odpočtu daně bude odpovídat rozdílu mezi nárokem na odpočet daně, který plátce uplatnil, a nárokem na odpočet daně ve výši, na který by měl plátce nárok, pokud by tento nárok uplatnil ke dni uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání.

U majetku vytvářeného vlastní činností, jehož pořizování bylo zahájeno 1. ledna 2025 a později, je plátce povinen postupovat již dle znění zákona o DPH účinného od tohoto data. S ohledem na zrušení zvláštního postupu pro majetek vytvořený vlastní činností plátce postupuje podle standardních pravidel, tj. při pořizování dlouhodobého majetku uplatňuje pouze částečný nárok na odpočet daně, a to buď v poměrné výši za použití poměrného koeficientu dle § 75, nebo pomocí koeficientu dle § 76 zákona o DPH, případě pomocí kombinace těchto koeficientů. Návazně, v roce uvedení předmětného majetku do stavu způsobilého k užívání (tzv. rok pořízení), plátce provede jen standardní „sjednocující" kroky na straně odpočtů dle § 75 odst. 7 až 9 nebo dne § 76 odst. 10 zákona o DPH.

Odstavec 4 písm. e) jednoznačně stanoví, že na pacht i na podpacht se z pohledu zákona o DPH pohlíží jako na nájem. Tato změna však nikterak nemění skutečnost, že pojem nájem je nutné vykládat eurokonformně ve vazbě na rozhodnutí SDEU C-275/01 Sinclair Collis a další. Pro účely zákona o DPH se za nájem považuje také podnájem a zřízení, trvání nebo zánik věcného břemene zřízeného k nemovité věci, pokud jsou splněny znaky nájmu. Význam pojmu „nájem" se pro oblast daně z přidané hodnoty rozšířil o věcná břemena k nemovité věci v reakci na rozsudek SDEU C-326/99 Goed Wonen, kde je uvedeno, že pro uplatnění daně a osvobození od daně je na zřízení věcného břemene, které je sjednáno na dobu určitou a je poskytnuto za úplatu, pohlíženo jako na nájem nemovité věci, pokud jsou zároveň naplněny znaky nájmu ve smyslu judikatury SDEU.

Pojmy pacht a podpacht vychází z § 2332 a násl. NOZ. Principem pachtu je, že se propachtovatel (tzn. vlastník věci) zavazuje přenechat pachtýři věc k dočasnému užívání a požívání. Pachtýř se v této souvislosti zavazuje platit propachtovateli pachtovné nebo mu poskytnout poměrnou část výnosu plynoucí z pachtu věci. S ohledem na převod možnosti věc užívat a požívat se například v případě zemědělských pozemků uzavírá smlouva o pachtu, a nikoliv o nájmu tak, aby pachtýř mohl dané pozemky pro svoji činnost využívat (obdělávat).

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

V odst. 4 písm. g) je vymezeno, co se rozumí dodáním zboží s instalací nebo montáží. Jde o specifický typ dodání zboží, jehož charakteristickým rysem je, že montáž nebo instalaci dodávaného zboží provádí dodavatel nebo jím zmocněná třetí osoba. Problémy vznikají při rozlišení, zda má poskytované dodání zboží charakter dodání zboží s přepravou nebo se jedná

o dodání zboží s instalací a montáží, ev. poskytnutí služby spojené s nemovitostí. Správné rozlišení typu plnění mezi těmito kategoriemi může být důležité zejména v případě, že je místem plnění služby nebo dodání zboží jiný členský stát nebo je místem plnění tuzemsko a plnění je poskytnuto osobou neusazenou v tuzemsku.

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

V odst. 5 je definováno, co se rozumí pod pojmem přemístění zboží. O přemístění zboží se z pohledu zákona o DPH jedná v případě, kdy osoba povinná k dani odešle nebo přepraví (nebo si nechá odeslat nebo přepravit třetí osobou) zboží, které je součástí obchodního majetku této osoby, z jednoho členského státu do jiného. Důvodem pro přemístění majetku je uskutečňování ekonomické činnosti. K přemístění dochází, jestliže je obchodní majetek osoby povinné k dani odeslán nebo přepraven mezi členskými státy, aniž by došlo u tohoto majetku k převodu práva nakládat s tímto majetkem jako vlastník. Návazně ustanovení § 13 odst. 6 zákona o DPH stanoví fikci, že přemístění zboží plátcem z tuzemska do jiného členského státu je považováno za dodání zboží za úplatu.

V odst. 6 jsou vyjmenovaná plnění, která se naopak za přemístění zboží nepovažují. Za přemístění zboží se nepovažuje odeslání nebo přeprava zboží do jiného členského státu uskutečněná pro účely následného

a) prodeje zboží na dálku do členského státu, ve kterém je odeslání nebo přeprava zboží osoby povinné k dani ukončena. Prodej zboží na dálku je vymezen v § 4 odst. 9, místo plnění při prodeji zboží na dálku je vymezeno v § 8 zákona o DPH. Obdobná úprava je ve všech ostatních členských státech. Pokud osoba povinná k dani odesílá nebo přepravuje zboží do jiného členského státu za tím účelem, aby toto zboží v jiném členském státě dodala osobě nepovinné k dani, pro kterou pořízení zboží není v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží předmětem daně, formou prodeje zboží na dálku, nejedná se o přemístění zboží z pohledu zákona o DPH.
b) dodání zboží s instalací nebo s montáží s místem plnění v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Místem plnění dodání zboží, které je dodáváno včetně jeho montáže nebo instalace je podle § 7 odst. 6 zákona o DPH vždy ten stát, kde je zboží instalováno nebo montováno. Proto, aby osoba povinná k dani mohla zboží včetně jeho instalace nebo montáže v jiném členském státě dodat, musí si zboží zpravidla převést z členského státu, ve kterém zboží například vyrobila. Tento převoz zboží z jednoho členského státu do jiného, za účelem následného dodání předmětného zboží vč. jeho instalace nebo montáže v zemi ukončení odeslání nebo přepravy zboží, se nepovažuje za přemístění zboží z pohledu zákona o DPH.
c) dodání zboží na palubě letadel, lodí nebo ve vlaku během přepravy osob uskutečňované na území Evropské unie,
d) dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Soustavami a sítěmi je dodáván zejména zemní plyn, elektřina, teplo a chlad,
e) uskutečnění plnění podle § 64, 66 nebo § 68 zákona o DPH nebo plnění obdobně osvobozeného podle právních předpisů členského státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží,
f) poskytnutí služby pro osobu povinnou k dani zahrnující práce na zboží fyzicky uskutečněné v členském státě ukončení přepravy, za podmínky, že zboží je po poskytnutých pracích vráceno zpět osobě povinné k dani do členského státu, ze kterého bylo původně odesláno.

Jedná se například o situace, kdy je zboží přepraveno do jiného členského státu za účelem jeho zušlechtění nebo opravy a po provedení prací je vráceno zpět do toho členského státu, ze kterého bylo původně odesláno nebo přepraveno. Uvedené ustanovení se neuplatní v případě, že je zboží v jiném členském státě, do kterého bylo přepraveno, zničeno nebo spotřebováno.

g) přechodné užití zboží v členském státě ukončení přepravy pro účely poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Uvedené ustanovení se týká případů, kdy je do jiného členského státu přepraveno například zařízení nebo stroj, aby jeho pomocí byly v jiném členském státě poskytnuty služby. Přičemž po skončení poskytované služby se zařízení nebo stroj vrací zpět do toho členského státu, ze kterého byl původně odeslán nebo přepraven, nebo

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

V odst. 7 jsou upraveny dopady situace, kdy přestanou být plněny podmínky, za kterých není plnění považováno za přemístění zboží dle odstavce 6. Pokud plnění není považováno za přemístění zboží podle odst. 6, považuje se transakce za přemístění zboží, a to od okamžiku, kdy daná podmínka přestane být plněna. Dopadem neplnění podmínek, tedy dopadem toho, že se transakce začne považovat za přemístění zboží ve smyslu § 4 odst. 5 zákona o DPH, je zpravidla povinnost registrace vlastníka přemístěného zboží v tom členském státě, do kterého bylo zboží přemístěno (tzn. v členském státě, ve kterém bylo ukončeno odeslání nebo přeprava zboží). Z pohledu České republiky jako státu, ze kterého je zboží přemístěno do jiného členského státu ve smyslu § 4 odst. 5 zákona o DPH, se pak takové přemístění považuje podle § 13 odst. 6 zákona o DPH za dodání zboží za úplatu. Proto, aby bylo takové přemístění zboží (resp. dodání zboží) do jiného členského státu osvobozeno od daně, je pak nutné naplnit podmínky dané ustanovením § 64 zákona o DPH.

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

Pro přepočet cizí měny je možno použít nejen kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, ale také referenční směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou. Přičemž přepočet mezi českou měnou a měnami jinými než euro, se provede za použití směnného kurzu každé z těchto měn vůči euru.

V případě, že pro danou měnu není vyhlašován nebo zveřejňován kurz České národní banky, ani kurz Evropské centrální banky, použije se pro přepočet tzv. kurz ostatních měn vyhlášený Českou národní bankou. Kurzy ostatních měn se vyhlašují poslední pracovní den v měsíci s platností pro celý následující měsíc. Kurz ostatních měn je vyhlašován ve vztahu k měnám, pro které nejsou Českou národní bankou vyhlašovány kurzy devizového trhu vyhlašované na denní bázi.

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

Odst. 9 vymezuje, co se rozumí prodejem zboží na dálku. Pojem prodej zboží na dálku nahradil dříve užívaný pojem zasílání zboží. S ohledem na rozšíření prodeje zboží prostřednictvím přeshraničních e-shopů, reagovala právní úprava daně z přidané hodnoty i na tyto typy prodejů zavedením nové úpravy a souvisejícím zavedením režimu jednoho správního místa.

Prodejem zboží na dálku se rozumí přeshraniční prodej zboží v rámci Evropské unie osobě, pro kterou není pořízení zboží předmětem daně, přičemž odeslání nebo přeprava zboží je zajištěna dodavatelem zboží nebo třetí osobou, pokud dodavatel zboží do této přepravy přímo nebo nepřímo zasahuje. Co se rozumí pod pojmem „zasahuje" vymezuje čl. 5a nařízení Rady.

Předmětem prodeje zboží na dálku může být jakéhokoliv zboží (se dvěma dále uvedenými výjimkami) bez ohledu na jeho cenu. Předmětem prodeje zboží na dálku může být i zboží, které je předmětem spotřební daně.

Osobou, pro kterou pořízení zboží ve státě ukončení přepravy nebo odeslání zboží není předmětem daně, bude nejčastěji

– fyzická osoba nepodnikatel (koncový zákazník), která si zboží zakoupila pro svoji soukromou spotřebu,
– osoba povinná k dani (podnikatel), která není plátcem, pokud hodnota jí pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326 000 Kč (v případě jiných členských států se bude jednat o ekvivalent částky 10 000 EUR v příslušné měně) a splnila další podmínky, za kterých pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně. Uvedené pravidlo vyplývá v případě České republiky z ustanovení § 2a odst. 2 zákona o DPH. Toto pravidlo se uplatní v ostatních členských státech obdobně, neboť vychází z článku 3 směrnice Rady, který stanoví limit 10 000 EUR. Nicméně samozřejmě nelze vyloučit určitá specifika stanovená jednotlivými členskými státy a dále možnost pořizovatele zboží se výše uvedené výjimky vzdát. Pořizovatel zboží má pak možnost považovat za předmět daně každé pořízení zboží, bez ohledu na splnění hodnoty podmínek naznačených výše. V případě tuzemska jsou podmínky, za jejichž splnění není pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně uvedeny v § 2a, možnost nepostupovat dle tohoto ustanovení je dána § 2b zákona o DPH, nebo
– právnická osoba nepovinná k dani, pokud hodnota pořízeného zboží rovněž nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím roce částku 326 000 Kč (v případě jiných členských států se bude jednat o ekvivalent částky 10 000 EUR v příslušné měně).

Prodejem zboží na dálku však nemůže být dodání nového dopravního prostředku, vymezeného v ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH ani dodání zboží, které je dodáváno včetně jeho instalace nebo montáže.

Podle článku 5a nařízení Rady se má za to, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo jeho jménem i v případech, kdy dodavatel do odeslání nebo přepravy zasahuje, byť je tento zásah pouze nepřímý. Dle uvedeného článku se jedná zejména o případy, kdy

– odeslání nebo přeprava zboží jsou svěřeny formou subdodávky třetí osobě, která doručí zboží příjemci,
– odeslání nebo přeprava zboží jsou zajištěny třetí osobou; dodavatel však nese celkovou nebo částečnou odpovědnost za doručení zboží příjemci,
– dodavatel fakturuje a vybírá poplatky za přepravu zboží od příjemce zboží a vybrané poplatky poukazuje třetí osobě, která zajistí odeslání nebo přepravu zboží,
– dodavatel jakýmikoliv prostředky propaguje služby doručení zboží příjemci poskytované třetí osobou, spojí příjemce se třetí osobou nebo třetí osobě poskytne informace potřebné k doručení zboží příjemci.

Pokud odeslání nebo přepravu zajišťuje příjemce zboží sám nebo prostřednictvím jím nasmlouvané třetí osoby a dodavatel do zajištění přepravy přímo či nepřímo nezasahuje, tak přepravu nelze považovat za uskutečněnou dodavatelem nebo jeho jménem a nejedná se tudíž o prodej zboží na dálku.

Příklad

Plátce provozuje e-shop. Prodává módní doplňky fyzickým osobám nepodnikatelům do různých členských států. Přepravu zboží zajišťuje plátce prostřednictvím České pošty nebo dalších přepravců. Jedná se o prodej zboží na dálku.

Příklad

Plátce provozuje e-shop. Prodává elektroniku fyzickým osobám nepodnikatelům do různých členských států. Zákazník z Polska si objednal zboží a přijel si pro něj vlastním dopravním prostředkem. Nejedná se o prodej zboží na dálku, protože nebyla splněna podmínka zajištění přepravy prodávajícím.

Odst. 10 obsahuje definici prodeje dovezeného zboží na dálku. Prodejem dovezeného zboží na dálku se rozumí prodej zboží na dálku (tedy zboží, jehož prodej splňuje podmínky uvedené v předchozím odst. 9), pokud je prodávané zboží odesláno nebo přepraveno na území Evropské unie ze třetí země. Proto, aby se jednalo o prodej dovozeného zboží na dálku, musí být splněny všechny podmínky uvedené v odst. 9 a navíc se musí jednat o zboží, které je odesláno nebo přepraveno ze třetí země, tzn. o zboží, které je dováženo do Evropské unie.

§ 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 uskutečněná plnění, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za*

a) *zdanitelné plnění* ***a plnění, které by bylo zdanitelné, pokud by v tuzemsku nebylo osvobozeno v režimu pro malé podniky****,*

b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo

c) *plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a* ***nebo dodání nemovité věci osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 62****, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.*

(2) Za úplatu, která osobě povinné k dani náleží za plnění podle odstavce 1, se považuje 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.*

Komentář k § 4a

V zákonu o DPH je definován obrat v tuzemsku a obrat v Evropské unii.

Paragraf 4a obsahuje definici obratu v tuzemsku pro účely daně z přidané hodnoty.

Obratem v tuzemsku se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění.

Z toho vyplývá, že pro zahrnutí do obratu v tuzemsku není podstatný způsob, jakým osoba povinná k dani příslušné plnění zaúčtuje či zaeviduje, ale skutečnost, že se jedná o úplatu za ekonomickou činnost. Do obratu v tuzemsku se tedy započítává úplata za uskutečněná plnění, kterými jsou zejména zdanitelná plnění, plnění, která uskutečňuje osoba povinná k dani v režimu pro malé podniky v tuzemsku a plnění osvobozená o daně s nárokem na odpočet daně k datu jejich uskutečnění, a to ať již přijatá před či po uskutečnění plnění. Úplata přijatá před uskutečněním plnění jako záloha se zahrnuje do obratu až ke dni uskutečnění plnění.

Do obratu v tuzemsku se nezahrnují úplaty za plnění uskutečněná s místem plněním mimo tuzemsko.

Do obratu v tuzemsku se nadále nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Příklad

Osoba povinná k dani, neplátce, prodala nemovitost, ve které podnikala. Hodnota této nemovitosti se nezahrne do obratu v tuzemsku.

Pokud prodej dlouhodobého majetku představuje obvyklou ekonomickou činnost osoby povinné k dani, úplata z tohoto uskutečněného plnění se do výpočtu obratu v tuzemsku zahrnuje.

Příklad

Osoba povinná k dani, neplátce, provozuje autobazar. Prodá ojetý automobil, se kterým podnikala. Hodnota automobilu se zahrne do obratu v tuzemsku.

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

Do obratu v tuzemsku se zahrnují úplaty za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, kterými jsou finanční činnosti podle § 54 zákona o DPH, penzijní činnosti podle § 54a zákona o DPH, pojišťovací činnosti podle § 55 zákona o DPH, dodání nemovité věci podle § 56 zákona o DPH, nájem nemovité věci podle § 56a zákona o DPH, nebo dodání nemovité věci osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 62 zákona o DPH jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně: to znamená, že např. úplaty za dlouhodobý nájem nemovitosti, který je soustavnou činností osoby povinné k dani, se do obratu zahrnují.

Měřítkem pro určení, zda se jedná o doplňkovou činnost, či nikoliv může být podle judikátu SDEU C-77/01 např. výše příjmů z doplňkové činnosti k příjmům z hlavní části vykonávané činnosti, poměr obratu z doplňkové činnosti k celkovému obratu, použití majetku a personálu k výkonu doplňkové činnosti apod.

Do obratu v tuzemsku se zahrnují i plnění, která se považují za plnění poskytnutá za úplatu. Jedná se dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) až c) a § 13 odst. 6 zákona o DPH nebo poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 a 4 zákona o DPH. Tato plnění se do obratu v tuzemsku zahrnují v základu daně stanoveném podle § 36 odst. 6 zákona o DPH (obvyklá cena).

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

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

§ 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

Paragraf 4b řeší pojmy obchodní závod, část obchodního závodu, svěřenský fond a jednotka.

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

Odst. 2 reaguje na institut svěřenského fondu (viz § 1448 a násl. NOZ). Vzhledem k tomu, že svěřenský fond může být zřízen i za účelem investování pro dosažení zisku (viz § 1449 odst. 2 NOZ) musel zákon o DPH vytvořit fikci, která svěřenský fond definovala jako právnickou osobu. Dále se tedy svěřenský fond posuzuje jako jakákoliv jiná právnická osoba. Pokud svěřenský fond samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, jedná se o osobu povinnou k dani dle § 5 zákona o DPH. V opačném případě se posuzuje jako právnická osoba nepovinná k dani. Obdobně se postupuje i u organizační složky státu, která je účetní jednotkou.

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

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

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

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

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

Odst. 3 vymezuje pojem jednotka.

Na základě tohoto vymezení je nutné pod pojem jednotka vždy zahrnout také podíl na společných částech domu, a pokud je s jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku nebo právo stavby, tak i podíl na tomto pozemku nebo právu stavby.

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

Pro účely sazeb daně není pojem „jednotka“ rozhodující, protože stavbou pro bydlení – obytným prostorem, příp. obytným prostorem pro sociální bydlení, je soubor místností nebo i jednotlivá obytná místnost bez ohledu na to, zda jsou či nejsou vymezeny jako jednotka ve smyslu NOZ.

V odst. 4 je upřesněno, že městská část hlavního města Prahy je osobou povinnou k dani, pokud samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost.

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 výkon svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.

(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.

Komentář k § 5

Toto ustanovení definuje osoby podléhající dani, tedy určuje okruh osob, které jsou z důvodu své činnosti potenciálními plátci nebo identifikovanými osobami.

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

Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, jestliže za úplatu dodává zboží nebo poskytuje služby, tedy samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. U subjektů, které nebyly založeny za účelem podnikání, není rozhodující členění na hlavní a vedlejší činnost ale jeho ekonomická činnost v obecném pojetí, tedy pojem obsahově mnohem širší. Za samostatnou osobu povinnou k dani je považována i skupina.

Podle odst. 2 se za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost nepovažuje činnost zaměstnance nebo jiné osoby vyplývající z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu anebo činnosti dalších osob, pokud jsou příjmy z těchto činností zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti. Tyto osoby nejsou osobami povinnými k dani.

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

Ekonomickou činností se pro účely DPH rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkon svobodných a jiných ob-

dobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Z uvedeného vymezení vyplývá, že ekonomickou činností je bezpochyby podnikání, ale i další samostatné výdělečné činnosti.

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

Za ekonomickou činnost se považují i autorské příspěvky.

V odst. 4 je stanoveno, že vyjmenované osoby, jako jsou stát, kraj, obec a jiná veřejnoprávní osoba (organizační složky státu, krajů a obcí a další subjekty) se nepovažují za osoby povinné k dani, pokud vystupují jako orgány veřejné moci, i když za výkon těchto působností vybírají úplatu, např. správní poplatky, příspěvky či jiné platby.

Veřejnou správu lze ve smyslu judikatury SDEU charakterizovat jako činnost, při které subjekt vystupuje jako orgán veřejné správy, v rámci zvláštního právního režimu platného pro veřejnoprávní subjekty (na základě zvláštního právního předpisu), nikoliv za stejných právních podmínek, které platí pro subjekty soukromého práva.

Výkon takové činnosti se nepovažuje za činnost, která je předmětem daně, ani v případě, že je prováděna za úhradu ve formě správních nebo místních poplatků nebo poplatků stanovených zvláštním předpisem, např. časový poplatek nebo mýtné podle zákona o pozemních komunikacích vybíraný silničními správními úřady.

Pokud veřejnoprávní osoba jedná jako orgán veřejné moci, je nutné posoudit, zda nezdaňováním daných činností nedochází k narušení hospodářské soutěže. Pokud bude učiněn závěr, že nezdanění posuzované činnosti nemůže vést k narušení hospodářské soutěže, nebo toto narušení bude nevýznamné, neměla by být tato činnost předmětem daně.

Pro účely posouzení, zda veřejnoprávní osoba jedná jako orgán veřejné moci či ne, je nutné posuzovat samostatně každou jednotlivou činnost.

V problematice výkonu veřejné správy došlo v roce 2023 k několika změnám. Na základě informace GFŘ č.j. 20296/23/7100-30116-609210 není od 1. dubna 2023 nájem hrobového místa a poskytování služeb s tím spojených veřejnou správou. Obec se v těchto případech chová jako osoba povinná k dani.

Informace GFŘ k uplatňování DPH u neziskových subjektů byly s účinností od 1. dubna 2023 zrušeny.

Na základě zápisu KVKDP 591/23.03.22 se poskytnutí služby autorizované obalové společnosti v souvislosti se zákonem o obalech a výrobcům na základě zákona o výrobcích s ukončenou životností nepovažuje za výkon veřejné správy a obce se při výkonu této činnosti považují za osoby povinné k dani. Pokud obec poskytuje tříděný odpad za úplatu pro EKO-KOM, jedná se o zdanitelné plnění.

Veřejnoprávní osoba je však podle odst. 5 osobou povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 1 k zákonu o DPH, např. poskytování služeb v oblasti telekomunikací, dopravy zboží, přepravy cestujících, činnosti reklamní, skladovací, pořádání výstav a veletrhů, služby cestovních kanceláří, ale i dodávání určitého vyjmenovaného zboží jako vody, plynu, elektřiny, páry (viz komentář k této příloze).

Osobou povinnou k dani je veřejnoprávní osoba vždy, když uskutečňuje ekonomickou činnost, např. obec, která prodává dřevo z obecního lesa, provozuje skládku apod.

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

Činnost družstva není považována za ekonomickou činnost bytového družstva, pokud je poskytována pro členy družstva – fyzické osoby.

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

K problematice uplatnění DPH u bytových družstev je na www.financnisprava.cz dostupná informace.

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 § 5a

V souladu s článkem 11 směrnice Rady je v zákoně o DPH zakotvena skupinová registrace. Informace k uplatňování DPH u skupiny je dostupná na www.financnisprava.cz.

Cílem založení skupiny je snížení administrativní zátěže pro podniky, které jsou vzájemně úzce spojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, a to tím, že tyto osoby jsou pro účely daně považovány za jednu osobu povinnou k dani. Vytvoření skupiny je pro podniky dobrovolné a její rozsah záleží na jejich vůli. Podniky, které si zvolí skupinovou registraci, poskytují plnění v rámci skupiny bez DPH a podávají daňové přiznání a souhrnné hlášení společně za celou skupinu.

Podle odst. 1 mohou být členem skupiny pouze osoby úzce propojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Vymezení členů skupiny je řešeno v KVKDP 225/13.02.08.

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

Členem skupiny může být pouze osoba, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. Osoba, která nemá v tuzemsku sídlo nebo provozovnou, nemůže být součástí skupiny.

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

V odst. 3 je upřesněno, že skupina vzniká registrací kapitálově nebo personálně spojeného seskupení jako plátce. Skupinová registrace je upravena v § 95a zákona o DPH.

Z odst. 4 vyplývá, že členem skupiny mohou být nejen subjekty se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, ale i subjekty z jiných států, které mají v tuzemsku umístěnou provozovnu, přičemž součástí skupiny mohou být pouze ty jejich části, které jsou umístěny v tuzemsku.

Toto pravidlo platí podle odst. 5 i pro skupinu z jiného členského státu. Znamená to, že pokud má osoba povinná k dani sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, nemůže být tímto sídlem nebo provozovnou součástí skupiny v jiném členském státě.

Podle odst. 6 zákon neumožňuje účast jednoho člena ve více skupinách (pouze v jedné)

Příklad

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

§ 5b

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

***(2)** Členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny **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.*

Komentář k § 5b

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

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

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

Podle odst. 2 však členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající ze zákona o DPH a DŘ (nikoliv podle zákona o daních z příjmů). Pokud např. zastupující člen podá přiznání k DPH za skupinu a správce daně zjistí, že daň nebyla přiznána ve správné výši, může úhradu tohoto nedoplatku vymáhat jak na zastupujícím členu skupiny, tak i na ostatních členech skupiny. Za povinnosti skupiny odpovídají jednotliví členové i po jejím zrušení, po zániku nebo zrušení jejich členství ve skupině, a to za období, ve kterém byli členy skupiny.

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

§ 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.*

Komentář k § 5c

V paragrafu 5c je upraven přechod práv a povinností vyplývajících ze zákona o DPH z osob, které se stanou členy skupiny na skupinu, a naopak ze skupiny na členy skupiny, jejichž členství je ve skupině ukončeno. V případě přechodu těchto práv a povinností ze skupiny na členy se stanoví i pravidla, v jakém poměru přecházejí na jednotlivé členy, přičemž primární pravidlo se řídí vztahem k plněním, která uskuteční nebo přijmou jednotliví členové skupiny a z nichž tato práva a povinnosti vyplývají. Teprve u těch práv a povinností, u kterých nelze jejich přechod podle primárního pravidla určit, jsou povinni se členové vzájemně dohodnout. Prakticky to znamená, že při zrušení skupiny přejde plátcovství k DPH se všemi právy a povinnostmi zpátky na jednotlivé členy skupiny.

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

Podle odst. 2 práva a povinnosti vyplývající ze zákona o DPH osobě, která přistoupila ke skupině, přecházejí na skupinu dnem přistoupení této osoby. Zákon o DPH v § 95a umožňuje i přistoupení dalšího člena skupiny již k fungující skupině.

Zrušení registrace skupiny je uvedeno v § 106e zákona o DPH, zánik a zrušení členství člena skupiny v § 106f zákona o DPH.

Plátci

§ 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 obrat 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 obrat 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 obrat v tuzemsku překročil částku podle odstavce 1, pokud tato osoba uskuteční plnění, které spadá do jejího obratu 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 obratu 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 obrat 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 obrat 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 obrat 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 obrat v tuzemsku překročil částku podle odstavce 1.

Komentář k § 6

V odst. 1 je s účinností od 1. ledna 2025 upraveno, že obrat v tuzemsku sleduje osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku nebo osoba registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko. Tyto osoby jsou povinny sledovat obrat v tuzemsku za kalendářní rok, a pokud tento obrat překročí částku 2 000 000 Kč, jsou povinny podle § 94 odst. 1 zákona o DPH podat do deseti pracovních dnů ode dne překročení obratu přihlášku k registraci za plátce a plátcem jsou od 1. ledna následujícího kalendářního roku.

Příklad

Český podnikatel, který není plátcem, prodává zboží v tuzemsku. K 30. září 2025 dosáhl obrat v tuzemsku 2 200 000 Kč. Podal včas přihlášku k registraci, plátcem je od 1. ledna 2026.

Příklad

Osoba povinná k dani na Slovensku, registrovaná na Slovensku jako malý podnik pro tuzemsko, prodává zboží v tuzemsku. K 30. září 2025 dosáhla obrat v tuzemsku 2 100 000 Kč. Podala včas přihlášku k registraci, plátcem je od 1. ledna 2026.

Podle přechodného ustanovení je posledním obdobím dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců období leden až prosinec 2024. Pokud osoba povinná k dani překročila k 31. prosinci 2024 obrat 2 000 000 Kč, je povinna podat přihlášku k registraci do 15. ledna 2025 a plátcem se stane 1. února 2025.

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

V odst. 2 jsou řešeny situace, kdy se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku nebo osoba registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko stane plátcem dříve než od prvního dne následujícího kalendářního roku.

Podle písm. a) se jedná o situaci, kdy tato osoba povinná k dani v průběhu kalendářního roku přesáhne obrat v tuzemsku 2 000 000 Kč, podá přihlášku k registraci plátce, ale nechce s registrací čekat až od prvního dne následujícího kalendářního roku a v přihlášce k registraci sdělí, že požaduje být plátcem dnem následující po dni, ve kterém obrat v tuzemsku přesáhla. V takovém případě je plátcem tímto dnem. Pokud podá přihlášku k registraci po desetidenní lhůtě, je plátcem až od 1. ledna následujícího kalendářního roku.

Příklad

Český podnikatel, který není plátcem, prodává zboží v tuzemsku. K 30. září 2025 dosáhl obrat v tuzemsku 2 200 000 Kč. Včas podal přihlášku k registraci, ve které uvedl, že požaduje být plátcem od 1. října 2025. Plátcem se stal dnem 1. října 2025.

Podle písm. b) se jedná o situaci, kdy osoba povinná k dani v průběhu kalendářního roku přesáhne obrat v tuzemsku 2 000 000 Kč, podá přihlášku k registraci plátce a neoznámí, že požaduje být plátcem hned, takže že se stane plátcem od 1. dne následujícího kalendářního roku, ale její obrat v tuzemsku ještě v průběhu kalendářního roku přesáhne částku 2 536 500 Kč. Přepočtem se jedná o obrat v Evropské unii ve výši 100 000 EUR.

Tato osoba povinná k dani je také povinna podat přihlášku k registraci za plátce do 10 pracovních dnů ode dne překročení částky 2 536 500 Kč a plátcem se stává dnem následujícím po překročení této částky. Povinnost přiznat a odvést daň jí vzniká již z plnění, která se ten den uskuteční.

Příklad

Český podnikatel, který není plátcem, prodává zboží v tuzemsku. K 30. září 2025 dosáhl obrat v tuzemsku 2 200 000 Kč. Podal přihlášku k registraci, neuvedl v ní, že požaduje být plátcem dříve a počítal s tím, že bude plátcem od 1. ledna 2026. Dne 20. listopadu 2025 ale jeho obrat v tuzemsku překročil částku 2 536 500 Kč. Je povinen podat do 10 pracovních dnů přihlášku k registraci plátce, plátcem se stal od 21. listopadu 2025.

Příklad

Český podnikatel, který není plátcem, prodává zboží v tuzemsku. Do konce května 2025 dosáhl obrat v tuzemsku 1 900 000 Kč. Dne 15. června 2025 uskutečnil dodávku zboží za 700 000 Kč, kterou překročil limit 2 536 500 Kč. Včas podal přihlášku k registraci, plátcem se stal od 16. června 2025.

V odst. 3 je řešena registrace osoby povinné k dani, která uskutečňuje pouze plnění bez nároku na odpočet daně. Jedná se o osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku (např. nájem) ale také osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně s místem plnění mimo tuzemsko.

Podle tohoto ustanovení se osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku nebo osoba registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, která překročí stanovený obrat v tuzemsku 2 000 000 Kč, nestane plátcem. Podmínkou je, že uskutečňuje pouze plnění, u kterých by neměla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem.

Příklad

Občan pronajímá v Praze několik bytů. Z tohoto titulu je osobou povinnou k dani. Ke dni 31. prosinci 2025 dosáhl obrat v tuzemsku 2 300 000 Kč. Žádnou jinou činnost nevykonává. Plátcem se nestal.

Příklad

Osoba povinná k dani, která není plátcem, pronajímá několik nemovitostí v tuzemsku a také na Slovensku. Nájem těchto nemovitých věcí je v tuzemsku i na Slovensku plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Ke dni 31. prosinci 2025 dosáhla obrat v tuzemsku 2 600 000 Kč. Žádnou jinou činnost nevykonává. Plátcem se nestala.

Podle písm. a) se osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění, u kterých by neměla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem, stane plátcem až poté, co uskuteční plnění, které spadá do jejího obratu v tuzemsku a u kterého by měla nárok na odpočet daně.

Povinnost podat přihlášku k registraci plátce má podle § 94 odst. 2 zákona o DPH do 10 pracovních dnů ode dne uskutečnění plnění, které spadá do obratu v tuzemsku a u kterého by měla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem. Plátcem se stane k 1. lednu následujícího kalendářního roku.

Příklad

Občan pronajímá v Praze několik bytů. K 31. říjnu 2025 dosáhl obrat v tuzemsku z těchto nájmů 2 300 000 Kč. Plátcem se nestal. V listopadu 2025 kromě těchto pronájmů začal prodávat zboží v tuzemsku. Dne 3. listopadu prodal první zboží za 2 000 Kč. Včas podal přihlášku k registraci plátce a v ní neuvedl, že požaduje být plátcem hned. K 31. prosinci 2025 dosáhl obrat v tuzemsku 2 350 000 Kč. Plátcem se stal 1. ledna 2026.

Podle písm. b) se osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění, u kterých by neměla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem, stane plátcem dnem následujícím po dni uskutečnění tohoto plnění.

Podle bodu 1. se osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění, u kterých by neměla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem, také stane plátcem dnem následujícím po dni uskutečnění tohoto plnění.

Jedná se o případy, kdy tato osoba překročí v kalendářním roce obrat v tuzemsku z plnění bez nároku na odpočet daně 2 000 000 Kč a poté v tomtéž kalendářním roce uskuteční plnění, u kterého by jako plátce měla nárok na odpočet daně a do deseti pracovních dnů od překročení obratu podá přihlášku k registraci plátce, ale nechce s registrací čekat až od prvního dne následujícího kalendářního roku a v přihlášce k registraci sdělí, že požaduje být plátcem dnem následujícího po dni, ve kterém obrat v tuzemsku přesáhla. Pokud podá přihlášku k registraci po desetidenní lhůtě, je plátcem až od 1. ledna následujícího kalendářního roku.

Příklad

Občan pronajímá v Praze několik bytů. K 31. říjnu 2025 dosáhl obrat v tuzemsku z těchto nájmů 2 300 000 Kč. Plátcem se nestal. V listopadu 2025 kromě těchto pronájmů začal prodávat zboží v tuzemsku. Dne 3. listopadu prodal první zboží za 2 000 Kč, včas podal přihlášku k registraci plátce a v ní uvedl, že požaduje být plátcem od 4. listopadu 2025. K 31. prosinci 2025 dosáhl obrat v tuzemsku 2 350 000 Kč. Plátcem se stal 4. listopadu 2025.

V bodu 2. je řešena registrace osoby povinné k dani, která uskutečňuje pouze plnění bez nároku na odpočet daně a uskuteční plnění, u kterého by jako plátce měla nárok na odpočet daně a její obrat v tuzemsku v příslušném kalendářním roce překročil částku 2 536 500 Kč. Tato osoba se také stane plátcem dnem následujícím po dni uskutečnění tohoto plnění.

Příklad

Občan pronajímá v Praze několik bytů. K 31. říjnu 2025 dosáhl obrat v tuzemsku z těchto nájmů 2 300 000 Kč. Plátcem se nestal. V listopadu 2025 kromě těchto pronájmů začal prodávat zboží

v tuzemsku. Dne 25. listopadu 2025 však dosáhl obrat v tuzemsku 2 540 000 Kč. Plátcem se stal 26. listopadu 2025.

V bodu 3. je řešena registrace osoby povinné k dani, která uskutečňuje pouze plnění bez nároku na odpočet daně, pokud její obrat v tuzemsku z těchto plnění v tuzemsku v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce překročil částku 2 000 000 Kč a tato osoba uskutečnila v aktuálním kalendářním roce plnění, u kterého by měla jako plátce nárok na odpočet daně. Plátcem se stane také dnem následujícím po uskutečnění plnění, kterým překročila obrat v tuzemsku.

Příklad

Občan pronajímá v Praze několik bytů. K 31. prosinci 2025 dosáhl obrat v tuzemsku z těchto nájmů 2 300 000 Kč. Plátcem se nestal. V březnu 2026 kromě těchto pronájmů začal prodávat zboží v tuzemsku. Dne 5. března 2026 prodal první zboží za 2 000 Kč. Plátcem se stal 6. března 2026.

V odst. 4 je řešena registrace osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, která zrušila registraci plátce z důvodu ukončení ekonomické činnosti. Této osobě správce daně zrušil registraci i v případě, že nebyla plátcem po dobu jednoho roku.

Pokud tato osoba začne v kalendářním roce, ve kterém jí byla zrušena registrace plátce uskutečňovat ekonomickou činnost, tak pokud v tomto kalendářním roce nebo za bezprostředně předcházející kalendářní rok překročila obrat v tuzemsku 2 000 000 Kč, je plátcem již ode dne, ve kterém uskutečnila zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně.

Lhůta po podání přihlášky k registraci plátce je podle § 94 odst. 3 zákona o DPH do 10 pracovních dnů ode dne uskutečnění takového plnění.

Příklad

Plátce v roce 2024 dosáhl obrat v tuzemsku 2 200 000 Kč. K 31. březnu 2025 přestal uskutečňovat ekonomickou činnost a zrušil registraci plátce. Od 1. července 2025 začal opět jako osoba povinná k dani uskutečňovat ekonomickou činnost, dodání zboží. Dne 5. července 2025 dodal první zboží, plátcem se stal 5. července 2025. Již toto první dodání zboží bylo zdanitelným plněním.

§ 6a
Zrušen.

§ 6b

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

a) *pro účely uskutečňování **ekonomické činnosti** na základě rozhodnutí o privatizaci podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, nebo*

b) od plátce nabytím obchodního závodu.

(2) *Osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny právnické osoby do veřejného rejstříku nebo jemu odpovídající evidence vedené podle **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 jejích společníků, nepřestává být plátcem.

Komentář k § 6b

Toto ustanovení zajišťuje kontinuitu aplikace daně z přidané hodnoty u majetku, pokud dojde ke změně vlastníka, a to v případech převodu souhrnu majetku.

Podle odst. 1 je osoba povinná k dani plátcem, pokud pro účely ekonomické činnosti nabývá majetek na základě zákona o privatizaci nebo nabývá obchodní závod.

Dle odst. 2 je osoba povinná k dani plátcem ode dne zápisu přeměny právnické osoby do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované právnické osoby, která byla plátcem. Tento režim se vztahuje na všechny právnické osoby, jako např. také na spolky, nadace, nadační fondy, ústavy. Tyto osoby, pokud jsou osobami povinnými k dani, se stanou plátcem ode dne zápisu jejich přeměny do veřejného rejstříku. Veřejným rejstříkem se rozumí nejen rejstřík dle zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů, kterým je rejstřík obchodní, rejstřík spolkový, rejstřík nadační nebo rejstřík ústavů, ale jakýkoliv veřejný rejstřík, např. školský rejstřík. Obdobně pak platí i pro právnické osoby zřízené podle zahraničního práva, které se zapisují do jiných obdobných rejstříků nebo jim odpovídajících evidencí vedených podle práva příslušného státu.

§ 6c

(1) *Osoba povinná k dani, 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 povinna 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* ***která není registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, je plátcem ode dne*** *dodání zboží za úplatu, které je přemístěním zboží z tuzemska do jiného členského státu, pokud je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě pro tuto osobu předmětem daně.*

Komentář k § 6c

Ustanovení upravuje, kdy se osoba povinná k dani, která má sídlo mimo tuzemsko (tzn., má sídlo v jiném členském státě nebo ve třetí zemi) stává ze zákona v tuzemsku plátcem. Ustanovení § 6c se vztahuje jen na uvedené osoby povinné k dani, které nejsou registrovány do režimu pro malé podniky pro tuzemsko. Registrace do režimu pro malé podniky pro tuzemsko je dle § 109bd a násl. zákona o DPH umožněna pouze osobám povinným k dani, které mají sídlo v jiném členském státě.

Osoba povinná k dani, která se stane plátcem dle § 6c zákona o DPH, je povinna podat přihlášku k registraci do 10 pracovních dnů od uskutečnění plnění, v jehož důsledku se stala plátcem. Povinnost podat přihlášku k registraci v uvedené lhůtě vyplývá z ustanovení § 94 odst. 2 zákona o DPH.

Odstavec 1 stanoví, že plátcem se stává osoba povinná k dani, která nemá v tuzemsku sídlo a která zde současně není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, jestliže uskuteční zdanitelné plnění s místem v tuzemsku. Plátcem se poskytovatel plnění stane dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Toto se ale uplatní pouze v případě, že povinnost přiznat daň z poskytnutého zdanitelného plnění nemá příjemce služby nebo kupující daného zboží, a pokud se na plnění nepoužije zvláštní režim jednoho správního místa (viz samostatně dále).

V případě dodání zboží v tuzemsku daň přiznává podle § 108 odst. 3 písm. b) zákona o DPH kupující, jestliže je plátcem. Pokud je kupující zboží neplátcem, identifikovanou osobou nebo osobou nepovinnou k dani, stává se dodavatel zboží plátcem dle komentovaného ustanovení a musí daň v tuzemsku odvést on. V případě poskytnutí služeb osobou neusazenou v tuzemsku přiznává daň podle § 108 odst. 3 písm. a) příjemce služby, pokud je osobou povinnou k dani (může se tedy jednat o plátce, identifikovanou osobu nebo osobu povinnou k dani, která do-

posud v tuzemsku není registrovaná k dani). Poskytovatel služby se stane plátcem dle komentovaného ustanovení však jen v případě, že je příjemce služby osobou nepovinnou k dani. Pokud je příjemce služby osobou povinnou k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem nebo identifikovanou osobou, stane se takový příjemce služby jejím přijetím identifikovanou osobou dle § 6h zákona o DPH a má povinnost přiznat daň již z přijaté služby.

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

Příklad

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

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku, která není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, nakoupila v tuzemsku zboží a následně je v tuzemsku prodá tuzemské firmě, která je osobou povinnou k dani, ale není plátcem. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci slovenské firmy v tuzemsku, ale jí uskutečněný prodej zboží s místem plnění v tuzemsku je dodáním zboží neplátci, které znamená, že se slovenská firma stala plátcem podle § 6c odst. 1 zákona o DPH dnem prodeje, musí podat přihlášku k registraci dle § 94 odst. 2 zákona o DPH a musí z prodaného zboží odvést v tuzemsku daň.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku, která není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, nakoupila v tuzemsku zboží a následně je prodá v tuzemsku firmě, která má v tuzemsku sídlo a je plátcem. Slovenská firma se v tuzemsku z titulu tohoto dodání nestává plátcem daně, protože povinnost přiznat daň ukládá § 108 odst. 3 písm. b) zákona o DPH kupujícímu zboží, který je plátcem.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku, která není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, nakoupila v tuzemsku zboží a následně je prodá v tuzemsku německé firmě, registrované k dani v Německu, ale nikoliv v tuzemsku. Slovenská firma dodává zboží s místem plnění v tuzemsku osobě, která není plátcem. Dodavatel se stává plátcem dnem prodeje podle § 6c odst. 1 zákona o DPH, musí podat přihlášku k registraci dle § 94 odst. 2 zákona o DPH a uplatní vůči německé firmě tuzemskou daň.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku, která není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, nakoupila v tuzemsku náhradní díl a následně jej v tuzemsku použije pro opravu přístroje provedenou v tuzemské firmě. Slovenská firma nemá v tuzemsku provo-

zovnu. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci slovenské firmy. Následná oprava přístroje je poskytnutím služby s místem plnění v tuzemsku podle § 9 odst. 1 zákona o DPH. Slovenská firma se nestane plátcem a nemusí se registrovat v tuzemsku k dani. Daň z poskytnuté služby odvede příjemce služby. Pokud příjemce služby doposud není plátcem nebo identifikovanou osobou, stane se identifikovanou osobou dnem přijetí dané služby podle § 6h zákona o DPH.

Příklad

Slovenská firma neregistrovaná k dani na Slovensku, která není registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, poskytne stavební práce s místem plnění v tuzemsku tuzemskému občanovi. Stavební práce jsou poskytnutím služby s místem plnění v tuzemsku podle § 10 zákona o DPH. Protože slovenská firma je osobou povinnou k dani, zatímco příjemce služby je osobou nepovinnou k dani, stává se slovenská firma dnem poskytnutí služby plátcem podle § 6c odst. 1 zákona o DPH, musí podat přihlášku k registraci dle § 942 zákona o DPH a musí uplatnit na poskytnuté služby tuzemskou daň.

Příklad

Ukrajinská firma poskytne stavební práce s místem plnění v tuzemsku tuzemskému občanovi. Stavební práce jsou poskytnutím služby s místem plnění v tuzemsku podle § 10 zákona o DPH. Protože ukrajinská firma je osobou povinnou k dani, zatímco příjemce služby je osobou nepovinnou k dani, stává se ukrajinská firma plátcem podle § 6c odst. 1 zákona o DPH, musí podat přihlášku k registraci dle § 94 odst. 2 zákona o DPH a uplatnit na poskytnuté služby tuzemskou daň.

Dle odst. 2 se stává plátcem osoba povinná k dani, která nemá v tuzemsku sídlo a která současně není registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, pokud tato osoba dodá zboží z tuzemska do jiného členského státu. Zboží musí být současně dodáno osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně a přepravu zboží zajišťuje dodavatel, kupující nebo třetí osoba zmocněná buď dodavatelem, nebo kupujícím. Kupující zboží v jiném členském státě tedy musí být osobou povinnou k dani. Pokud kupující v členském státě, do kterého je zboží dodáno, doposud není registrován k dani, bude pro něj pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně pouze v případě, že neuplatní vynětí z předmětu daně podle tamní obdoby českého § 2a zákona o DPH. Principem vynětí z předmětu daně v případě pořízení zboží z jiného členského státu je, že pro osoby povinné k dani, které doposud nejsou plátcem, není pořízení zboží v hodnotě do určité hodnoty (za splnění dalších podmínek) předmětem daně. Vynětí z předmětu daně však kupující není povinen uplatnit. V případě České republiky je vynětí daně upraveno § 2a a § 2b zákona o DPH (viz komentář k těmto ustanovením). Dodavatel zboží se stane plátcem podle komentovaného odst. 2 i přesto, že jsou splněny podmínky dané § 64 zákona o DPH a dodávka zboží do jiného členského státu bude od tuzemské DPH osvobozena.

Příklad

Osoba povinná k dani se sídlem na Slovensku, registrovaná k dani na Slovensku, která není registrovaná do režimu pro malé podniky v tuzemsku, nakoupí v tuzemsku zboží a následně je dodá z tuzemska do Rakouska osobě registrované k dani v Rakousku. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci slovenské osoby povinné k dani. V důsledku dodání zboží z tuzemska do Rakouska se dodavatel stává plátcem v tuzemsku, pokud je pořízení zboží pro zákazníka v Rakousku předmětem daně. Současně má dodavatel povinnost podat přihlášku k registraci do 10 pracovních dnů od dodání zboží (viz § 94 odst. 2 zákona o DPH). Pokud jsou splněny podmínky dané § 64 zákona o DPH, bude dodání zboží osvobozeno od české DPH.

Příklad

Osoba povinná k dani se sídlem na Ukrajině nakoupí v tuzemsku zboží a následně je dodá z tuzemska do Rakouska osobě registrované k dani v Rakousku. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci ukrajinské osoby. V důsledku dodání zboží z tuzemska do Rakouska se dodavatel stává plátcem v tuzemsku, pokud je pořízení zboží pro zákazníka v Rakousku předmětem daně. Současně má dodavatel povinnost podat přihlášku k registraci do 10 pracovních dnů ode dne dodání zboží (viz § 94 odst. 2 zákona o DPH). Pokud jsou splněny podmínky dané § 64 zákona o DPH, bude dodání zboží osvobozeno od české DPH.

Příklad

Osoba povinná k dani se sídlem na Slovensku, která není registrovaná k dani na Slovensku a současně není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, nakoupí v tuzemsku zboží a následně je dodá z tuzemska do Rakouska osobě registrované k dani v Rakousku. Pro odběratele je pořízení zboží předmětem daně v Rakousku z důvodu jeho registrace k dani v Rakousku. V důsledku dodání zboží z tuzemska do Rakouska se dodavatel stane plátcem v tuzemsku. Současně má dodavatel povinnost podat přihlášku k registraci do 10 pracovních dnů ode dne dodání zboží (viz § 94 odst. 2 zákona o DPH). Pokud jsou splněny podmínky dané § 64 zákona o DPH, bude dodání zboží osvobozeno od české DPH.

Příklad

Osoba povinná k dani registrovaná k dani na Slovensku se sídlem na Slovensku, která není registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, nakoupí v tuzemsku zboží a následně je bude vyvážet do Číny. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci této osoby v České republice a jí uskutečněný vývoz zboží není důvodem, pro který by se stala plátcem z důvodu ustanovení § 6c odst. 2 zákona o DPH. Slovenská osoba může požádat v tuzemsku o vrácení daně uplatněné dodavatelem při dodání zboží, podle § 82a a § 82b zákona o DPH.

Příklad

Osoba povinná k dani se sídlem na Ukrajině nakoupí v tuzemsku zboží a následně je bude vyvážet do Číny. Nákup zboží v tuzemsku není důvodem pro registraci této osoby v České republice a jí uskutečněný vývoz zboží není důvodem, pro který by se stala plátcem dle § 6c odst. 3 zákona o DPH.

Příklad

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

Odstavec 3 stanoví, že plátcem se stává osoba povinná k dani, která nemá v tuzemsku sídlo a která není registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko, pokud tato osoba přemístí do jiného členského státu svůj majetek podle § 13 odst. 6 zákona o DPH, přičemž se nejedná o případy vyjmenované v § 4 odst. 6 zákona o DPH. Plátcem se tato osoba stává pouze v případě, pokud je přemístění zboží pro tuto osobu předmětem daně v jiném členském státě, do kterého je zboží přemístěno. Podle § 13 odst. 6 zákona o DPH je přemístění zboží plátcem do jiného členského státu považováno za dodání zboží za úplatu.

Příklad

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

§ 6d

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

Komentář k § 6d

V § 6d je řešeno, kdy se stává plátcem osoba povinná k dani, která je členem skupiny. Pokud tato osoba uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku svou částí umístěnou mimo tuzemsko a povinnost přiznat daň z předmětného plnění má osoba, které jsou tato plnění poskytována, plátcem se nestane. Plátcem se stane, pokud příjemci tohoto plnění povinnost přiznat daň v tuzemsku nevzniká.

§ 6e

(1) *Dědic, který majetek nabyl po zemřelém plátci 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.***

Komentář k § 6e

Podle odst. 1 je v případě úmrtí plátce nadále možná registrace právního nástupce obdobně jako při přeměně společnosti. Pokud osoba oprávněná podle živnostenského zákona pokračuje po zemřelém plátci v jeho živnosti, nevzniká jí povinnost přiznat daň za zemřelého plátce. Dochází vlastně k přeregistraci na osobu oprávněnou, pokud je již plátcem. Pokud plátcem není a chce využít této možnosti, musí předložit přihlášku k registraci a stává se plátcem ode dne následujícího po úmrtí plátce, aby byla zachována kontinuita dosavadního režimu daně. Tento postup se uplatní v případě, že v živnosti pokračuje jak správce dědictví nebo sám dědic.

V odst. 2 je upřesněno, že pokračováním v uskutečňování ekonomických činností se rozumí jak pokračování v podnikání na základě živnostenského nebo jiného oprávnění, tak také pokračování v 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.

Komentář k § 6ea

Odstavec 1 stanoví, že provozovatel elektronického rozhraní vymezený v § 4 odst. 1 písm. o) zákona o DPH se stává plátcem, pokud uskuteční dodání zboží podle § 13a zákona o DPH s místem plnění v tuzemsku. Výjimku z uvedeného pravidla představuje situace, kdy provozovatel elektronického rozhraní uskuteční dodání vybraného plnění a na tuto dodávku je pou-

žit zvláštní režim jednoho správního místa. Co se rozumí vybraným plněním je obecně stanoveno v § 110b odst. 2 zákona o DPH ve vazbě na jednotlivé dílčí režimy zvláštního režimu jednoho správního místa. V případě provozovatele elektronického rozhraní, který dodává zboží podle § 13a zákona o DPH, se může jednat buď o prodej zboží na dálku, prodej dovezeného zboží na dálku nebo dodání zboží provozovatelem elektronického rozhraní osobě nepovinné k dani, které jsou ve vazbě na fikci zavedenou § 13a zákona o DPH považovány za dodávky zboží uskutečněné provozovatelem elektronického rozhraní.

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

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

Provozovatel elektronického rozhraní, který se stává plátcem podle komentovaného ustanovení, je povinen podat přihlášku k registraci do 10 pracovních dnů (viz § 94 zákona o DPH) ode dne uskutečnění zdanitelného plnění, v jehož důsledku se stává plátcem, tzn., od dne dodání zboží specifikovaného v § 13a zákona o DPH s místem plnění v tuzemsku, které usnadňuje a u kterého se tedy ve vazbě na fikci upravenou v § 13a dostává do postavení dodavatele. Tento provozovatel elektronického rozhraní má také možnost stát se plátcem daně dobrovolně, před uskutečněním dané transakce, která vede k plátcovství ze zákona. Dobrovolná registrace za plátce je upravena § 6f a souvisejícím § 94a zákona o DPH.

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

Zahraničním dodavatel se, v případě popsaném výše, stává plátcem dnem dodání předmětného zboží, a to bez ohledu na to, že dodání zboží tímto zahraničním dodavatelem (tzv. původní dodavatel) provozovateli elektronického rozhraní (tzv. domnělý dodavatel) je od daně osvobozeno podle § 71h zákona o DPH. Povinnost registrace zahraniční osoby v daném případě vyplývá přímo ze směrnice Rady, a tudíž musela Česká republika tuto povinnost také promítnout do zákona o DPH, a to bez ohledu na uplatnění osvobození u dodání zboží uskutečněného

tuto osobou. Zahraniční osoba má možnost stát se plátcem dobrovolně, před uskutečněním prvního dodání zboží, a to podle § 6f odst. 3 a souvisejícího § 94a zákona o DPH.

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

§ 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 registrovaná 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.*

Komentář k § 6f

V § 6f zákona o DPH je řešena dobrovolná registrace osoby povinné k dani za plátce.

Podle odst. 1 je plátcem osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která dobrovolně podá přihlášku k registraci ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí o registraci. Jedná se o osobu, která uskutečňuje plnění, u kterého by měla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátcem nebo se chystá takováto plnění uskutečňovat. Tato osoba se může zaregistrovat v případě, že její obrat nedosahuje obratu pro povinnou registraci a může předložit přihlášku k registraci kdykoliv.

Podle odst. 2 se může dobrovolně zaregistrovat za plátce osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku, která není registrovaná do režimu pro malé podniky pro tuzemsko a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně v tuzemsku. Tato osoba je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí o registraci plátce.

Správci daně ale musí prokázat, že bude uskutečňovat v tuzemsku plnění s nárokem na odpočet daně, např. smlouvy s budoucími obchodními partnery, sídlo plátce atd. Z tohoto důvodu je vhodné k přihlášce k registraci za plátce přiložit přílohu k registraci.

Oznámení rozhodnutí je nutno chápat v duchu § 101 odst. 4 ve spojení v odst. 5 DŘ jako okamžik, kdy se příjemce rozhodnutí s ním seznámí. Typicky jde o doručení tohoto rozhodnutí osobě povinné k dani.

§ 6fa
Zrušen.

Identifikované osoby

§ 6g

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

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

Komentář k § 6g

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

Pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně v případě, že celková hodnota zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani v bezprostředně předcházejícím kalendářním

roce částku 326 000 Kč a zároveň jsou splněny další podmínky vyplývající z ustanovení § 2a zákona o DPH. Zboží pořízené z jiného členského státu do tuzemska neplátcem do tohoto limitu není (za splnění dalších podmínek vyplývajících z § 2a zákona o DPH) předmětem daně v tuzemsku. Do limitu se nezapočítává hodnota zboží, které podléhá spotřební dani (a které je vymezeno v § 4 odst. 1 písm. k) zákona o DPH) a pořízení nového dopravního prostředku (definovaného v § 19 odst. 1 zákona o DPH), neboť pořízení tohoto zboží je předmětem daně v tuzemsku vždy, bez ohledu na hodnotu daného zboží. Dle § 2b zákona o DPH se pořizovatel může uplatnění § 2a zákona o DPH vzdát a zboží nakoupené z jiného členského státu považovat za pořízení zboží z jiného členského státu (a tedy za předmět daně v tuzemsku) bez ohledu na hodnotu a druh zboží.

Identifikovanou osobou se nestává osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, které jsou v postavení prostřední osoby v třístranném obchodě, a které v tomto postavení sice pořizují zboží z jiného členského státu do tuzemska, ale vztahuje je na ně postup v rámci třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH.

Z titulu pořízení zboží z jiného členského státu do tuzemska se identifikovanou osobou rovněž nestává osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, které jsou z pohledu zákona o DPH osobami požívajícími výsad a imunit a jako takové tyto osoby pořizují z jiného členského státu do tuzemska nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně, tedy zboží, jehož pořízení z jiného členského státu je osvobozeno dle § 71l zákona o DPH. Skutečnost, že je pořizovatel osobou požívající výsad a imunit, musí být schopen prokázat osvědčením o osvobození od daně, které vydal správce daně dle § 68 odst. 9 zákona o DPH.

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

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

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

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

Příklad

Tuzemská firma, neplátce, pořídí ze Slovenska zboží od slovenské osoby povinné k dani, která je registrovaná k dani na Slovensku. Cena zboží činí 350 000 Kč bez daně. Zboží je ze Slovenska dopraveno do České republiky. Pořizovatel se stává ze zákona identifikovanou osobou ke dni pořízení zboží a je povinen přiznat daň. Současně je pořizovatel povinen podat do 15 dnů ode dne pořízení zboží přihlášku k registraci za identifikovanou osobu dle § 97 zákona DPH. Pořizovateli nevzniká nárok na odpočet daně.

Příklad

Německá firma registrovaná k dani v Německu pořídí ze Slovenska zboží do tuzemska, tzn., zboží je dopraveno do tuzemska. Dodavatelem zboží je slovenská osoba povinná k dani registrovaná na Slovensku k dani. Cena zboží je 350 000 Kč bez daně. Německá firma není v tuzemsku plátcem. Pořizovatel zboží (tzn. německá firma) se ze zákona stává identifikovanou osobou ke dni pořízení zboží do tuzemska a musí podat přihlášku k registraci. Pořizovateli v tomto případě nevznikne povinnost přiznat daň z pořízeného zboží, pokud je toto pořízení od daně osvobozeno dle § 65 zákona o DPH, tzn., pokud by pořizovatel jako osoba registrovaná k dani v jiném členském státě měl v každém případě nárok na vrácení daně podle § 82a a § 82b zákona o DPH a nejednalo by se o vrácení daně v poměrné výši (viz komentář k ustanovení § 65 zákona o DPH). Pokud podmínky pro uplatnění osvobození nejsou splněny, vzniká pořizovateli zboží povinnost podat do 15 dnů ode dne pořízení zboží přihlášku k registraci dle § 97 zákona o DPH a přiznat daň z pořízeného zboží. Pořizovateli nevzniká nárok na odpočet daně.

Příklad

Ukrajinská firma, neplátce, pořídí ze Slovenska do tuzemska zboží. Dodavatelem je slovenská osoba povinná k dani registrovaná na Slovensku k dani. Cena zboží činí 350 000 Kč bez daně. Pořizovatel (tzn. ukrajinská firma) se stává ze zákona identifikovanou osobou ke dni pořízení zboží do tuzemska, je povinen podat přihlášku k registraci dle § 97 zákona o DPH a přiznat daň z pořízeného zboží. Pořizovateli nevzniká nárok na odpočet daně.

§ 6h

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

c) dodání zboží soustavami nebo sítěmi.

Komentář k § 6h

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

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

V případě, že osoba povinná k dani, která má v tuzemsku sídlo nebo provozovnu a která není plátcem, před přijetím služby nebo výše specifikovaného dodání zboží poskytne dodavateli zálohu, která se k danému plnění jednoznačně váže, stává se identifikovanou osobou již dnem poskytnutí úplaty.

Pokud by plnění, na které je úplata určena, nebylo známo dostatečně určitě ve smyslu § 20a odst. 3 zákona o DPH, povinnost přiznat daň z poskytnuté úplaty nevznikne a poskytovatel se nestane identifikovanou osobou.

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

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

Osoba povinná k dani, která se stane identifikovanou osobou dle komentovaného ustanovení, je povinna podat přihlášku k registraci dle § 97 zákona o DPH, a to do 15 dnů ode dne, kdy se stala identifikovanou osobou.

Příklad

Slovenská firma registrovaná k dani na Slovensku poskytne konzultační služby týkající se slovenské DPH tuzemskému daňovému poradci, neplátci. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 zákona o DPH sídlo příjemce služby v tuzemsku. Daňový poradce se ke dni uskutečnění plnění stává identifikovanou osobou, je povinen podat přihlášku k registraci dle § 97 zákona o DPH a přiznat tuzemskou daň z přijaté služby. Příjemce služby v postavení identifikované osoby nemá nárok na odpočet daně. Pokud příjemce služby poskytne poskytovateli služby na danou službu zálohu, stane se příjemce služby identifikovanou osobou již dnem poskytnutí této úplaty.

Příklad

Slovenská firma neregistrovaná k dani na Slovensku poskytne konzultační služby týkající se slovenské DPH tuzemskému daňovému poradci, neplátci. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 zákona o DPH sídlo příjemce služby v tuzemsku. Daňový poradce se ke dni uskutečnění plnění stává identifikovanou osobou, je povinen podat přihlášku k registraci dle § 97 zákona o DPH a přiznat tuzemskou daň z přijaté služby. Příjemce služby v postavení identifikované osoby nemá nárok na odpočet daně. Pokud příjemce služby poskytne poskytovateli služby na danou službu zálohu, stane se příjemce služby identifikovanou osobou již dnem poskytnutí této úplaty.

Příklad

Norská firma poskytne konzultační služby týkající se norské DPH tuzemskému daňovému poradci, neplátci. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 zákona o DPH sídlo příjemce služby v tuzemsku. Daňový poradce se ke dni uskutečnění plnění stává identifikovanou osobou, je povinen podat přihlášku k registraci dle § 97 zákona o DPH a přiznat tuzemskou daň z přijaté služby. Příjemce služby v postavení identifikované osoby nemá nárok na odpočet daně. Pokud příjemce služby poskytne poskytovateli služby na danou službu zálohu, stane se příjemce služby identifikovanou osobou již dnem poskytnutí této úplaty.

Příklad

Slovenský zedník, neregistrovaný k dani na Slovensku, poskytne zednické práce na budově v tuzemsku, kterou má v majetku tuzemská firma, neplátce. Místem plnění služby je podle § 10 zákona o DPH tuzemsko. Protože službu poskytla osoba neusazená v tuzemsku, stává se tuzemská firma (příjemce služby) identifikovanou osobou, je povinna podat přihlášku k registraci dle § 97 zákona o DPH a přiznat tuzemskou daň z přijaté služby. Příjemce služby v postavení identifikované osoby nemá nárok na odpočet daně. Pokud příjemce služby poskytne poskytovateli služby na danou službu zálohu, stane se příjemce služby identifikovanou osobou již dnem poskytnutí této úplaty.

Příklad

Slovenská firma, registrovaná k dani na Slovensku, dodá do tuzemska stroj a zavázala se, že zajistí jeho instalaci. Slovenská firma není plátcem v tuzemsku. Příjemcem služby je tuzemská firma, neplátce. Místem plnění u poskytnutého plnění je podle § 7 odst. 6 zákona o DPH tuzemsko. Protože plnění poskytla osoba neusazená v tuzemsku, stává se tuzemská firma identifikovanou osobou, je povinna podat přihlášku k registraci dle § 97 zákona o DPH a přiznat tuzemskou daň z dodaného stroje. Příjemce plnění v postavení identifikované osoby nemá nárok na odpočet daně. Pokud příjemce plnění poskytne dodavateli zálohu na dodávku stroje a související instalaci, stane se příjemce plnění identifikovanou osobou již dnem poskytnutí této úplaty.

§ 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**.*

Komentář k § 6i

Identifikovanou osobou se ze zákona stává osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, jestliže poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě osobě povinné k dani. Další podmínkou, která musí být naplněna je, že předmětná služba není v jiném členském státě osvobozena od daně a jedná se o službu, jejíž místo plnění je v jiném členském státě dle pravidla daného § 9 odst. 1 zákona o DPH.

V případě, že osoba povinná k dani, která má v tuzemsku sídlo nebo provozovnu a která není plátcem, před poskytnutím výše uvedené služby přijme od poskytovatele služby zálohu, která se k danému plnění jednoznačně váže, stává se identifikovanou osobou již dnem přijetí úplaty.

Pokud služba, na kterou je úplata poskytnutá před samotným poskytnutím služby určena, není známa dostatečně určitě ve smyslu § 20a odst. 3 zákona o DPH, stává se osoba povinná k dani identifikovanou osobou nikoliv ve vazbě na přijetí úplaty, ale až ve vazbě na poskytnutí dané služby. Osoba povinná k dani, která se stane identifikovanou osobou dle tohoto ustanovení je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, kdy se stala identifikovanou osobou a to dle § 97 zákona o DPH. V důsledku registrace jako identifikovaná osoba poskytovatel služby uvede plnění do daňového přiznání a do souhrnného hlášení. S ohledem na to, že místo plnění poskytované služby je mimo tuzemsko, nepodléhá přijetí úplaty ani poskytnutí služby české dani.

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

Příklad

Tuzemský podnikatel přeložil z maďarštiny do češtiny román a fakturuje maďarskému vydavateli, registrovanému k dani v Maďarsku, honorář. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 zákona o DPH sídlo vydavatele v Maďarsku. Překladatel se stává identifikovanou osobou dnem poskytnutí služby nebo dnem přijetí úplaty za tuto službu, je-li úplata přijata před poskytnutím služby. Faktura vystavená překladatelem bude vystavena bez tuzemské daně, neboť služba má místo plnění v Maďarsku a daň se uplatní na principu reverse charge. Poskytovatel služby musí podat přihlášku k registraci dle § 97 zákona o DPH. Následně službu vykáže do českého daňového přiznání a do souhrnného hlášení.

Příklad

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

Příklad

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

Komentář k § 6j

Toto ustanovení se týká dobrovolné registrace osoby povinné k dani jako identifikované osoby. Osobě povinné k dani, která se hodlá v tuzemsku registrovat ke zvláštnímu režimu jednoho správního místa, je umožněno, za splnění dále uvedených podmínek, se registrovat jako identifikovaná osoba. Podmínkou pro používání režimu Evropské unie je, že osoba povinná k dani, která hodlá tento režim používat, je registrovaná v tuzemsku jako plátce nebo jako identifikovaná osoba. Českou republiku jako stát identifikace ve zvláštním režimu jednoho správního místa si tedy může zvolit pouze osoba povinná k dani, která je v tuzemsku registrovaná k dani, a to jako plátce nebo jako identifikovaná osoba. Dobrovolná registrace za identifikovanou osobu pak osobě povinné k dani, která je usazena v tuzemsku, umožní registraci do zvláštního režimu jednoho správního místa v tuzemsku jako státu identifikace a zároveň této osobě umožní využívat osvobození pro malé podniky v případě tuzemských plnění, a to až do dosažení obratu v tuzemsku pro povinnou registraci podle § 6 zákona o DPH.

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

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

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

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

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

§ 6k

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

Komentář k § 6k

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

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

Příklad

Tuzemská firma, neplátce, bude pořizovat zboží v hodnotě 300 000 Kč ze Slovenska od firmy registrované k dani na Slovensku. Pořizovateli nevznikla povinnost registrace za osobu identi-

fikovanou podle § 6g zákona o DPH ve vazbě na ustanovení § 2a zákona o DPH, ale přesto podle § 6k zákona o DPH požádá správce daně o dobrovolnou registraci za identifikovanou osobu. Protože registrace je v tomto případě dobrovolná, může nastat před přijetím plnění. Pořizovatel sdělí své daňové identifikační číslo dodavateli na Slovensko a dodavatel vystaví daňový doklad bez slovenské daně (pokud jsou splněny i ostatní podmínky pro osvobození dodávky od slovenské daně). Protože pořizovatel není plátcem, ale identifikovanou osobou, vzniká mu povinnost přiznat daň v tuzemsku, ale nemá nárok na odpočet daně.

Příklad

Tuzemská firma, neplátce, bude pořizovat zboží z Německa v hodnotě 500 000 Kč a rozhodne se již před pořízením dobrovolně se registrovat v tuzemsku jako identifikovaná osoba. Před uskutečněním plnění sdělí své daňové identifikační číslo německému dodavateli. Dodavatel při dodání zboží uplatní osvobození (pokud budou splněny ostatní podmínky pro jeho uplatnění) a vystaví daňový doklad bez daně. Cena zboží tak nebude zatížena německou daní. Identifikovaná osoba následně přizná daň v tuzemsku a nemůže si uplatnit nárok na odpočet daně.

§ 6l

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

a) od osoby neusazené v tuzemsku bude přijímat zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud se jedná o
   1. poskytnutí služby,
   2. dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo
   3. dodání zboží soustavami nebo sítěmi, nebo

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

Komentář k § 6l

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

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

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) prostředníkovi, 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 nemovité 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.

Komentář k § 7

Ustanovení obsahuje základní pravidla pro určení místa plnění u dodávek zboží. S ohledem na to, že tato pravidla vychází ze směrnice Rady, měla by být ve všech členských státech upravena jednotně.

Odst. 1 stanoví místo plnění v případech, kdy při dodání zboží nedochází k zajištění přepravy ani prodávajícím, kupujícím, ani třetí osobou zmocněnou prodávajícím nebo kupujícím. Pro prodávajícího se takové dodání zboží stává dodáním zboží bez přepravy a odeslání, a toto dodání má místo plnění tam, kde dochází k dodání daného zboží. Pravidla pro určení místa plnění daná odst. 1 tohoto ustanovení nezávisí na tom, v jakém postavení je kupující zboží, tzn., zda se jedná o plátce, neplátce, osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, osobu neregistrovanou v jiném členském státě, či osobu se sídlem ve třetí zemi.

Dodáním zboží se pro účely zákona o DPH dle ustanovení § 13 odst. 1 zákona o DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, jak je uvedeno v komentáři k tomuto ustanovení. Obsah pojmu „nakládat se zbožím jako vlastník“ je třeba vykládat ve smyslu směrnice Rady a souvisejících rozhodnutí SDEU. V žádném případě nelze tento pojem zužovat na okamžik převodu vlastnického práva ke zboží.

Příklad

Zboží je prodáváno českým supermarketem, plátcem, rakouskému zákazníkovi v českém obchodě. V daném obchodě zákazník zboží zaplatí a supermarket mu zboží předá. Tímto je ra-