

DANĚ • ÚČETNICTVÍ

VZORY a PŘÍPADY

DPH ve stavebnictví
montážní a stavební práce
zdanitelné plnění – daňový doklad

Odpočty, slevy
na dani, osvobození
příjmů od daně u FO
úrok z úvěru – odpočet daru

9-10/2024

25. ročník



Vážení čtenáři.

Stavíte nebo se chystáte stavět, rekonstruovat? Pro vás jsme zpracovali aktualizovaný článek, v němž je komplexně vysvětlena problematika DPH ve stavebnictví podle aktuálně platné právní úpravy. Novela zákona o DPH navazující na nový stavební zákon přinesla v této oblasti dílčí změny, na které je v textu upozorněno. Poskytujete stavební a montážní práce i do zahraničí? Na příkladech vám vysvětlíme správný postup při uplatňování daně. Problémy v praxi přináší dlouhodobě u stavebních a montážních prací také režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění.

Pro poplatníka daně z příjmů fyzických osob je velmi důležité znát všechny své možnosti vedoucí k optimalizaci daňové povinnosti a to tak, aby tyto možnosti nepropadly v příslušném zdaňovacím období. Jednou z možností, jak snížit daňovou povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob, je v plné míře využít všech nezdanitelných částí. V jednotlivých kapitolách a četných příkladech vycházíme z nejnovějšího znění zákona o daních z příjmů pro rok 2024.

Co jsme připravili do dalších měsíčníků?

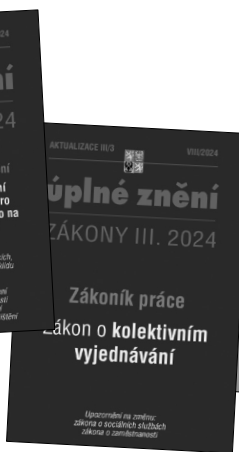
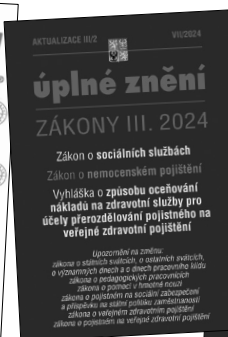
Do Poradce 2 jsme připravili **Zákon o zdravotním pojištění a Rezervy s komentářem**. PaM 9/2024 obsahuje **Minimální a zaručená mzda – změny a novela zákoníku práce**, DaÚ 9/2024 obsahuje příspěvky k **novelě zákona o daních z příjmů**, **Reposazba**, **Zápůjčky**.

Aktuální nabídku našich titulů naleznete na www.i-poradce.cz.

Nezapomněli jsme ani na aktuální tematické balíčky – **Mzdovým účetním**, **Zaměstnávání po novele**, **Stavební zákon**, **Podnikání v kostce**, **Zákoník práce po novele...**

Věříme, že informace z našich příspěvků využijete v praxi, a i nadále nám zachováte svou přízeň. Do dalšího čísla DÚVaP připravujeme: **SRO v daních a účetnictví**, **Školení a zvyšování kvalifikace zaměstnanců**.

odpovědná redaktorka
Zuzana Brezaniová



1. DPH ve stavebnictví

– montážní a stavební práce (Ing. Václav Benda)

1. Vymezení pojmů a předmětu daně	4
2. Registrace daňových subjektů v oblasti stavebnictví.	9
3. Místo plnění u dodání nemovitých věcí a stavebních a montážních prací	17
4. Vznik povinnosti přiznat daň a den uskutečnění zdanitelného plnění	25
5. Fakturace a vystavování daňových dokladů.	30
6. Základ daně a oprava základu a výše daně při dodání staveb, stavebních a montážních prací.	36
7. Sazby daně u staveb, stavebních a montážních prací.	47
8. Osvobození od daně u dodání a nájmu nemovitých věcí	52
9. Praktické příklady zdanění při dodání nemovitých věcí a jejich pořízení vlastní činností	59
10. Režim přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací	64
11. Přijetí stavebních a montážních prací od osoby neusazené v tuzemsku	69
12. Poskytnutí stavebních a montážních prací s místem plnění mimo tuzemsko	73
13. Odpočet daně u nemovitých věcí, stavebních a montážních prací	76

2. Odpočty, slevy na dani, osvobození příjmů od daně u FO (Ing. Ivan Macháček)

1. Uplatnění odpočtů od základu daně z příjmů fyzických osob	92
2. Odpočet bezúplatného plnění (darů)	94
3. Odpočet úroků z úvěrů	101
4. Daňové řešení produktu spoření na stáří.	109
5. Sleva na dani z titulu zaměstnání osob se zdravotním postižením a za zastavenou exekuci (§ 35 ZDP)	125
6. Slevy na dani u poplatníků daně z příjmů fyzických osob	129
7. Daňové zvýhodnění na dítě	139
8. Odpočty a slevy při úmrtí podnikatele a zaměstnance	152
9. Osvobození příjmů fyzických osob od daně z příjmů.	157
10. Osvobození ostatních příjmů od daně z příjmů	175



DANĚ, ÚČETNICTVÍ
VZORY A PŘÍPADY
měsíčník č. 9-10/2024
ročník XXV.

Vydavatel

PORADCE, s. r. o.,
Hlavní třída 28/2020,
737 01 Český Těšín
IČ: 25836200
Tel.: 558 731 125, 558 731 126
E-mail: poradce@i-poradce.cz
www.i-poradce.cz

Odpovědná redaktorka

Zuzana Brezaniová
Redaktorka
Andrea Súkeníková,
redakce@i-poradce.cz

Spolupracovníci

Ing. Luděk Pelcl,
Vladimír Hruška,
JUDr. Ladislav Jouza,
Ing. Ivan Macháček,
Ing. Martin Děrgel

Zákaznický servis

tel: 558 731 125-127
732 708 627, 773 670 836,
Po–Pá 9.00–15.00
e-mail: abo@i-poradce.cz
e-shop: www.i-poradce.cz

Dáno do tisku

srpen 2024

MK ČR E 13703

ISSN 1213-9270

Za správnost údajů v příspěvcích
odpovídají autoři.

1. DPH ve stavebnictví - montážní a stavební práce

Ing. Václav Benda

1.

Stavíte nebo se chystáte stavět, rekonstruovat? Pro vás jsme zpracovali aktualizovaný článek, v němž je komplexně vysvětlena problematika DPH ve stavebnictví podle aktuálně platné právní úpravy. Novela zákona o DPH navazující na nový stavební zákon přinesla v této oblasti dílčí změny, na které je v textu upozorněno. Další dílčí změny v této oblasti by měla přinést připravovaná novela zákona o DPH s navrhovanou účinností od 1. 1. 2025. Poskytujete stavební a montážní práce i do zahraničí? Na příkladech vám vysvětlíme správný postup při uplatňování daně. Problémy v praxi přináší dlouhodobě u stavebních a montážních prací také režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Vše podstatné vám v článku vysvětlíme.

Pravidla pro uplatňování daně z přidané hodnoty (dále jen DPH či daň) v oblasti stavebnictví a nemovitých věcí vyplývají z příslušných ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH), která vycházejí ze Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen směrnice o DPH). Poskytování stavebních a montážních prací je pro účely DPH chápáno jako poskytování specifických služeb, dodání nemovitých věcí je potom posuzováno jako specifické dodání zboží. Pravidla pro uplatňování DPH v oblasti stavebnictví a nemovitých věcí jsou v dalším textu vysvětlována v návaznosti na aktuální právní úpravu, včetně změn, které byly provedeny s účinností od 1. 1. 2024 novelou zákona o DPH, která je součástí zákona č. 284/2021 Sb. Jedná se o změ-

nový zákon k zákonu č. 283/2021 Sb. (dále jen nový stavební zákon), kterým se mění několik desítek právních předpisů, které navazují na nový stavení zákon.

Rámcově jsou zmíněny také změny, které jsou součástí vládního návrhu novely zákona o DPH, který předložila vláda k projednávání v červnu 2024 jako tisk č. 726. V textu jsou vysvětlena nejprve obecná pravidla pro uplatňování DPH v tuzemsku ve vztahu k dodání staveb a poskytování stavebních a montážních prací, včetně vymezení základních pojmů a předmětu DPH, pravidel pro registraci daňových subjektů, místa plnění, základu daně a sazeb daně a dalších pravidel. Návazně jsou s využitím příkladů vysvětleny jejich praktické dopady na aplikaci DPH v případě poskytování stavebních a montážních prací v tuzemsku, tak i ve vztahu k jiným členským státům a třetím zemím. V další části textu jsou vysvětlena

pravidla pro uplatňování odpočtu daně v oblasti stavebnictví a nemovitých věcí. Příslušná

pravidla jsou vysvětlována s využitím ilustrativních příkladů.

1. Vymezení pojmů a předmětu daně

V návaznosti na zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (dále jen občanský zákoník) není od 1. 1. 2014 v zákoně o DPH používán pojem nemovitost a v terminologii občanského zákoníku je používán pojem „nemovitá věc“, která je zahrnuta pod pojem „zboží“, jak vyplývá z § 4 odst. 2 zákona o DPH. Návazně na to jsou používány pojmy „dodání nemovitě věci“ a „nájem nemovitě věci“. Podle § 4 odst. 2 písm. a) se pro účely zákona o DPH rozumí zbožím hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů. **Podle občanského zákoníku se přitom věci dělí na hmotné a nehmotné a vzhledem k tomu, že hmotnou věcí je i nemovitá věc, pojem „zboží“ pro účely DPH zahrnuje i nemovitou věc.** V terminologii občanského zákoníku se přitom nemovitou věcí rozumí pozemek, stavba, podzemní stavba se samostatným účelovým určením, inženýrská síť a jednotka. Jednotkou může být přitom jak byt, tak i nebytový prostor. Podle § 4 odst. 2 písm. b) se pro účely zákona o DPH za zboží výslovně prohlašuje i nemovitá nehmotná věc, kterou je právo stavby. V návaznosti na to je podle § 56 zákona o DPH právo stavby dodáním vybrané nemovitě věci.

1.1 Vymezení pojmů

Podle § 498 odst. 1 občanského zákoníku jsou **nemovitými věcmi** pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. V tomto pojetí chápe nemovité věci i zákon o DPH. Součástí pozemku je podle § 506 občanského zákoníku prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku

a jiná zařízení (dále jen „stavba“) s výjimkou staveb dočasných.

Inženýrské sítě nejsou přitom podle § 509 občanského zákoníku součástí pozemku. Podle právního názoru GŘ je třeba pojem „stavba pevně spojená se zemí“ nutno vykládat v souladu se směrnicí o DPH, která upravuje dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího, kde vymezuje pro tyto účely budovu jako jakoukoliv stavbu nebo její část pevně spojenou se zemí.

Stavby pro bydlení jsou vymezeny v § 48 odst. 2 zákona o DPH, a to ve vazbě na související právní předpisy. Stavby bytového domu a stavby rodinného domu nejsou v zákoně o DPH vymezeny přímo, ale od 1. 1. 2024 prostřednictvím jejich vymezení v novém stavebním zákonu.

Stavbou bytového domu se podle § 48 odst. 2 písm. a) zákona o DPH rozumí stavba bytového domu podle stavebního zákona, tj. fakticky stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Vymezení stavby bytového domu odkazovalo do konce roku 2023 na předpisy upravující katastr nemovitostí, ale od 1. 1. 2024 se věcně nezměnilo.

Stavbou rodinného domu se podle § 48 odst. 2 písm. b) zákona o DPH rozumí stavba rodinného domu podle stavebního zákona, namísto dřívějších předpisů upravujících katastr nemovitostí. Zatímco definice bytového domu se věcně od 1. 1. 2024 nezměnila, došlo od tohoto data věcně k úpravě pojmu ro-

dinný dům. Rodinný dům může mít nadále nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. Nově je doplněno, že rodinný dům může mít místo podkroví další, maximálně třetí nadzemní podlaží, které musí být ustoupené od vnějšího líce obvodové stěny budovy orientované k uliční čáře alespoň o 2 metry.

Od 1. 1. 2025 by mělo být vymezení staveb bytového a rodinného domu vázáno na zápis stavby v katastru nemovitostí.

U stavby bytového a rodinného domu má podle právního názoru GŘ nadále zásadní význam údaj o způsobu využití stavby zapsaný v katastru nemovitostí (kromě rodinného domu či bytového domu např. stavba pro rodinnou rekreaci, zemědělská usedlost, garáž, stavba pro obchod apod.). Při posuzování stavby, která ještě není do katastru zapsaná např. při nové výstavbě, se vychází ze stavební dokumentace (např. projekt, stavební povolení, situační výkres), z níž by splnění charakteristik určujících bytový či rodinný dům mělo být zřejmé.

V případě pochybností o správnosti zápisu způsobu využití stavby v katastru nemovitostí se vychází z údajů, které obsahuje katastr nemovitostí, tj. je-li stavba v katastru nemovitostí zapsána jako rodinný dům, ale ve skutečnosti jde o stavbu pro rodinnou rekreaci a není ve smyslu správního řádu podán podnět na změnu zápisu ohledně způsobu využití stavby tak, aby stav zapsaný (formální) odpovídal stavu skutečnému, je pro určení využití stavby rozhodující zápis v katastru nemovitostí.

Stavbou pro bydlení je podle § 48 odst. 2 písm. c) zákona o DPH také **stavba, která slouží k využití stavby bytového domu nebo stavby rodinného domu** a je zřízena na pozemku, který tvoří funkční celek s touto stavbou bytového domu nebo rodinné-

ho domu, tj. v dřívější terminologii se jedná prakticky o tzv. příslušenství bytového či rodinného domu. **Takovou stavbou, která plní doplňkovou funkci ke stavbě bytového nebo rodinného domu jsou podle výkladu GŘ v metodické informaci k uplatňování DPH u nemovitých věcí** např. garáže, zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům; podzemní stavby – jímky, jámy pro měřicí zařízení, čističky odpadních vod sloužící domu, vinné sklepy, stavby pro tepelná čerpadla; přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace, které jsou ve vlastnictví majitele rodinného domu nebo bytového domu; připojení drobných staveb na rozvodné sítě a kanalizaci stavby hlavní (liniové stavby sloužící domu); studny; bazény; přístupové chodníky; zpevněná plocha k parkování. Princip věci hlavní a vedlejší s sebou nese především předpoklad, že stavba ústřední i stavby doplňkové mají stejný hospodářský účel, a proto např. ke stavbě rodinného domu nemůže být podle informace GŘ „příslušenstvím“ stavba, ve které majitel rodinného domu provozuje ekonomickou činnost.

Obytným prostorem, který je také stavbou pro bydlení podle § 48 odst. 2 písm. d) zákona o DPH, se rozumí pro účely DPH soubor místností, popř. jednotlivá obytná místnost, která svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení. Obytný prostor je určen stavebně technickým uspořádáním, nikoliv účelem užití. Musí však splňovat požadavky na trvalé bydlení. Kritériím obytného prostoru vedle bytu fakticky určeného pro bydlení kolaudačním rozhodnutím vyhoví i obytné prostory v jiných stavbách, pokud odpovídají požadavkům na trvalé bydlení.

Stavbou pro bydlení je podle § 48 odst. 2 písm. e) zákona o DPH také **místnost užívaná spolu s obytným prostorem** a nacházející se ve stejné stavbě pevně spojené se

zemí. Jedná se o místnosti, které byly dříve označovány jako příslušenství bytu, jako jsou sklep, komora, sušárna apod. za podmínky, že nejsou mimo objekt, v němž se nachází obytný prostor.

Pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se podle § 48 odst. 2 písm. e) zákona o DPH rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí plní zároveň roli tzv. přílehlajícího pozemku, tj. jedná se o zastavěný pozemek, přílehlající ke stavbě, u něhož se uplatní stejná sazba daně jako u stavby, se kterou tento pozemek tvoří funkční celek. Touto stavbou však není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku. Prakticky to znamená, že jako stavba pro bydlení nemůže být chápána inženýrská síť, která je ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku, protože netvoří funkční celek se stavbou.

Stavby pro sociální bydlení jsou pro účely DPH vymezeny v § 48 odst. 5 a 6 zákona o DPH. **Stavba bytového domu** je podle § 48 odst. 5 zákona o DPH písm. a) stavbou pro sociální bydlení, jedná-li se o bytový dům, v němž není obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m². Prakticky to znamená, že všechny obytné prostory (byty) v tomto bytovém domě musí být do stanovené výměry podlahové plochy.

Stavba rodinného domu je podle § 48 odst. 5 písm. b) zákona o DPH stavbou pro sociální bydlení, jedná-li se o rodinný dům, jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m². Celkovou podlahovou plochou rodinného domu pro sociální bydlení se přitom rozumí součet podlahových ploch všech místností rodinného domu. Do celkové podlahové plochy rodinného domu pro sociální bydlení se

zahrnují i případné nebytové prostory, které jsou součástí rodinného domu. Do celkové podlahové plochy rodinného domu se nezahrnují podlahové plochy drobných samostatných staveb, které jsou tzv. příslušenstvím rodinného domu, např. garáže, kůlny, altány apod. Podmínkou je, že tato jiná stavba je zřízena na pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou rodinného domu jako stavby pro sociální bydlení.

Obytný prostor je podle § 48 odst. 5 písm. c) zákona o DPH stavbou pro sociální bydlení za podmínek stanovených v § 48 odst. 6 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení je obytným prostorem pro sociální bydlení obytný prostor, jehož podlahová plocha nepřesahuje 120 m² a dále také místnost užívaná spolu s obytným prostorem, která se nachází ve stejné stavbě pevně spojené se zemí. Do podlahové plochy obytného prostoru jako stavby pro sociální bydlení se přitom započítává i podlahová plocha, která je zastavěna vnitřními stěnami. Do výměry 120 m² se však nezahrne podlahová plocha místnosti, která je užívána s obytným prostorem a nachází se ve stejné stavbě, jako tento obytný prostor např. podlahová plocha sklepa či komory.

Podle § 48 odst. 5 písm. d) zákona o DPH jsou stavbou pro sociální bydlení **ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů** podle § 77 zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů, nebo pro ubytování státních zaměstnanců. Ustanovení § 77 uvedeného zákona nespecifikuje technické podmínky ubytovacích zařízení, pouze uvádí, že bezpečnostní sbor je povinen zajistit pro své příslušníky ubytování při výkonu služby v jiném místě, než je místo jejich trvalého pobytu. Bezpečnostním sborem se přitom podle tohoto zákona rozumí Policie České republiky, Hasičský záchranný sbor České

Sb. jsou těmito zařízeními diagnostické ústavy, dětské domovy, dětské domovy se školou a výchovné ústavy.

Podle § 48 odst. 5 písm. g) zákona o DPH jsou stavbou pro sociální bydlení **internáty škol samostatně zřízených pro žáky se zdravotním postižením** ve smyslu školského zákona. Podle vyhlášky č. 108/2005 Sb., o školských výchovných a ubytovacích zařízeních a školských účelových zařízeních, ve znění pozdějších předpisů, poskytuje internát dětem a žákům škol samostatně zřízených pro děti a žáky se zdravotním postižením a dětem přípravného stupně základní školy speciální ubytování a výchovně-vzdělávací činnost navazující na výchovně-vzdělávací činnost těchto škol a školských zařízení a zajišťuje těmto dětem a žákům školní stravování.

Podle § 48 odst. 5 písm. h) zákona o DPH jsou stavbou pro sociální bydlení **dětské domovy pro děti do 3 let věku**. Podle § 48 odst. 5 písm. i) zákona o DPH jsou stavbou pro sociální bydlení **zařízení pro děti vy-**



žadující okamžitou pomoc a zařízení pro výkon péčovské péče poskytující péči podle zákona č. 359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 48 odst. 5 písm. j) zákona o DPH jsou stavbou pro sociální bydlení **zařízení hospicového typu** podle zákona o veřejném zdravotním pojištění a podle § 48 odst. 5 písm. k) zákona o DPH také **domovy péče o válečné veterány**. Podle § 4 zákona č. 170/2002 Sb., o válečných veteránech, ve znění pozdějších předpisů, domovy péče o válečné veterány zřizuje a spravuje Ministerstvo obrany.

Podle § 48 odst. 5 písm. l) zákona o DPH je stavbou pro sociální bydlení také jiná stavba, která slouží k využití staveb pro sociální bydlení s výjimkou obytného prostoru pro sociální bydlení, která je zřízena na pozemku, který tvoří se stavbami pro sociální bydlení funkční celek. Jedná se o období dřívějšího „příslušenství“ stavby pro sociální bydlení.

Navrhanou novelou zákona o DPH budou s účinností od 1. 1. 2025 stavby pro sociální bydlení vymezeny v novém znění § 48a zákona o DPH. Při jejich vymezení bude zohledněno převažující určení či využití stavby, protože k sociálnímu bydlení neslouží obvykle celá budova, ale pouze její část.

1.2 Předmět daně

Předmětem daně je podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, tj. jako osoba povinná k dani s místem plnění v tuzemsku. Pod pojem „dodání zboží“ je třeba přitom zahrnovat, i dodání nemovité věci. Z podmínky, že se musí jednat o dodání realizované osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, tj. prakticky v rámci své ekonomické činnosti, lze dovodovat, že např. prodej rodinného

domu nebo rekreační chalupy v osobním vlastnictví občana, který nesplňuje definici ekonomické činnosti, není předmětem DPH.

Podle navazujícího § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Toto pravidlo platí i pro dodání nemovité věci. Za dodání zboží se považuje také převod vlastnického práva k majetku za úplatu na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu. Za dodání zboží za úplatu se za splnění stanovených podmínek považuje také použití nemovité věci pro účely nespočívající s ekonomickou činností např. pro osobní potřebu plátce.

Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH **je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.** Z podmínky, že se musí jednat prakticky o poskytnutí služby osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti, vyplývá, že provádění stavebních či montážních prací stavební firmou jako osobou povinnou k dani za úplatu je předmětem DPH.

Poskytnutím služby se obecně podle § 14 odst. 1 zákona o DPH rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Z tohoto vyplývá, že provádění stavebních a montážních prací je pro účely zákona o DPH chápáno jako poskytování služeb. Poskytnutím služby se dále podle tohoto odstavce rozumí ve vazbě na občanský zákoník také podle písmene a) pozbytí nehmotné věci, tj. např. poskytnutí licence, průmyslového či jiného práva. Podle písmen b) je službou přenechání věci k užití jinému, který využívá také občanský zákoník. V praxi se může jednat např. o nájem nemovité věci nebo nájem movité věci, např. stavebního stroje. Podle písmene c) se poskytnutím služby rozumí vznik a zánik věcného břemene a podle písmene d) se rozumí poskytnutím služby také zavázání se

k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Za poskytnutí služby se pro účely zákona o DPH podle § 14 odst. 2 zákona o DPH obdobně jako v případě dodání zboží považuje poskytnutí služby na základě rozhodnutí státního orgánu nebo na základě zvláštního právního předpisu. V případě poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře se jedná o samostatné plnění komitenta nebo třetí osoby a samostatné plnění komisionáře obdobně jako u dodání zboží.

V § 14 odst. 3 zákona o DPH jsou obdobně jako v případě dodání zboží vymezeny případy, kdy se za poskytnutí služby za úplaty považuje i poskytnutí služby, kdy úplata poskytnuta fakticky nebyla. Jedná se především o poskytnutí služby pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce,

1. které je podrobněji vymezeno v § 14 odst. 4 zákona o DPH. Podle písmene a) tohoto odstavce se jedná o dočasné využití obchodního majetku pro soukromé účely plátce, tak i jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně nebo poskytnutí vlastní služby plátcem pro jiné účely než jeho ekonomické činnosti. Podle písmene b) se jedná o poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců nebo jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, pokud u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně. V praxi se třeba může jednat o **bezplatné poskytnutí stavebních prací majiteli či zaměstnanci stavební firmy**. Zdaniitelným plněním však nadále není bezplatné poskytnutí služby, pokud prokazatelně souvisí s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce.

2. Registrace daňových subjektů v oblasti stavebnictví

Pravidla pro registraci osoby povinné k dani jako plátce nebo identifikované osoby upravují § 6 až § 6l zákona o DPH a platí i pro osoby povinné k dani, které provádějí stavební a montážní práce nebo provádějí dodání či nájem nemovitých věcí.

2.1 Vymezení obrátu

Obratem se podle § 4a odst. 1 zákona o DPH rozumí obecně souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za vymezená uskutečněná plnění, tj. včetně úplat za poskytnutí služby. **Do obrátu se započítává úplata za uskutečněná plnění, kterými jsou zejména zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně k datu jejich uskutečnění, a to ať již přijatá před či po uskutečnění plnění.** Úplata přijatá před uskutečněním plnění jako záloha

se tedy zahrnuje do obrátu až ke dni uskutečnění plnění. Do obrátu se jednoznačně nezahrnují úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsko, tj. např. úplaty za stavební práce jako službu vztahující se k nemovité věci, u níž je místo plnění podle místa, kde se nachází nemovitá věc, ke které se tato služba vztahuje, v jiném členském státě nebo ve třetí zemi.

Do obrátu se obecně nezahrnují ani úplaty za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně vyjma stanovených případů, kdy se i úplaty za tato osvobozená plnění do obrátu započítávají. Jedná se prakticky o některé služby jako o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, kterými jsou finanční činnosti podle § 54, penzijní činnosti podle § 54a, pojišťovací činnosti podle § 55 a dodání a nájem ne-

movitých věcí, které je osvobozeny od daně podle § 56 a § 56a zákona o DPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Podle metodické informace Ministerstva financí se za příležitostnou činnost považuje taková činnost, která není prováděna pravidelně, neexistuje ani předpoklad její soustavnosti, který je vyjádřen záměrnou opakovatelností, na její uskutečňování není vyčleněný personál, náklady a úplata přijatá za takovou činnost je v porovnání s celkovým obrátem minimální. Jedná se prakticky o činnost, která je uskutečněním něčeho výjimečného, nahodilého a nepředvídaného. Podle § 4a odst. 2 zákona o DPH se **do obratu nadále nezahrnují úplaty z prodeje dlouhodobého majetku ve smyslu jeho vymezení v § 4 odst. 4 písm. d) zákona o DPH.**

2.2 Vymezení osob povinných k dani

Osobou povinnou k dani, která se za podmínek stanovených v zákonu o DPH stává plátcem daně, případně identifikovanou osobou, je obecně podle § 5 odst. 1 zákona o DPH právnická nebo fyzická osoba, která uskutečňuje samostatně ekonomické činnosti, které jsou vymezeny v § 5 odst. 2 zákona o DPH. **Osoby povinné k dani se stávají plátcí ze zákona nebo dobrovolně, pokud v tuzemsku provádějí ekonomickou činnost.** Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud provádí ekonomickou činnosti, včetně veřejnoprávních subjektů.

Ekonomickou činností se obecně podle § 5 odst. 2 zákona o DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti, tj. ekonomickou činností je bezpochyby podnikání, ale i další samostat-

né výdělečné činnosti, včetně poskytování služeb za úplatu. Ekonomickou činností je nesporně i provádění stavebních a montážních prací na základě živnostenského oprávnění. Za ekonomickou činnost se považuje i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, tj. např. dlouhodobý pronájem movitého nebo nemovitého majetku.

2.3 Vymezení plátců daně

Vymezení plátců daně vyplývá v návaznosti na vymezení osob povinných k dani z § 6 až 6fa zákona o DPH. Podle § 6 zákona o DPH, který byl novelizován s účinností od 1. 1. 2023, se stane plátcem osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 2 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Pokud osoba povinná k dani překročí limit obratu, stane se plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve z jiných důvodů. Praktická aplikace § 6 zákona o DPH je vysvětlena v následujícím příkladu.



Příklad 1

Registrace plátce při překročení limitu obratu při poskytování stavebních prací

Podnikatel, který je fyzickou osobou, začal podnikat od 1. 10. 2020 a v rámci své podnikatelské činnosti provádí drobné zednické práce. Podnikatel dosáhl za měsíce říjen 2023 až červen 2024 obratu ve výši 2 050 000 Kč. Limit pro povinnou registraci 2 000 000 Kč překročil v průběhu měsíce června 2024. Podnikateli vznikla povinnost podat přihlášku k registraci do 15. 7. 2024 a plátcem se stal od 1. 8. 2024. Pokud by podnikatel přihlášku k registraci nepodal včas, a správce daně by zjistil překročení

§ 6b zákona č. 235/2004 Sb., o DPH

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

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

b) od plátce nabytím obchodního závodu.

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

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

limitu obratu např. v říjnu 2024, zaregistroval by ho se zpětnou účinností od 1. 8. 2024. Od tohoto data by musel podnikatel už jako plátce daně podat daňová přiznání a přiznat daň.

Navrhovanou novelou zákona s účinností od 1. 1. 2025 bude § 6 zákona o DPH novelizován. Touto novelizací se sice nezmění limit obratu, ale již se nebude počítat jako dosud za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, ale za kalendářní rok. Osoba povinná k dani, která v průběhu kalendářního roku překročí limit obratu se stane plátcem od prvního dne následujícího kalendářního roku, ve kterém překročila limit obratu, případně po dni překročení tohoto limitu, pokud tuto skutečnost sdělí správci daně.

V § 6b zákona o DPH jsou vymezena pravidla, za nichž se stává plátcem osoba povinná k dani, která získá majetek na základě rozhodnutí o privatizaci nebo formou nabytí obchodního závodu od plátce, případně při přeměně právnické osoby, která byla plátcem. Podle § 6b odst. 1 písm. a) zákona o DPH se stane plátcem osoba povinná k dani ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek pro účely uskutečňování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci. Podle § 6b odst. 1 písm. b) zákona o DPH **se stane plátcem osoba povinná k dani nabytím obchodního závodu od plátce.** Vzhledem k tomu, že uvedené převody majetku nejsou předmětem DPH, je tím zajištěno, že nemůže získat majetek bez daně osoba, která není plátcem. Pokud by např. plátce prodal stavební firmu (obchodní závod) podnikateli, který není dosud plátcem, nabyvatel firmy by se stal podle § 6b zákona o DPH okamžitě plátcem, a to k datu nabytí obchodního závodu.

Podle § 6b odst. 2 zákona o DPH se stane plátcem osoba povinná k dani ode dne zápisu přeměny právnické osoby do veřejného rejstříku obchodního rejstříku nebo jemu odpovídající evidenci, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované právnické osoby, které byly plátcem. Toto pravidlo platí zejména pro obchodní korporaci, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, které byly plátcem. Od 1. 4. 2019 platí uvedená pravidla i pro ostatní

právnícké osoby, které obchodními korporacemi nejsou (např. spolky, nadace, nadační fondy, ústavy). Také při těchto převodech majetku je požadováno, aby se nabyvatel majetku stal jako osoba povinná k dani okamžitě plátcem.

Podle § 6b odst. 3 zákona o DPH nepřetvárá být plátcem právnícká osoba, která při změně právní formy na jinou formu nezaniká, ani nepřechází její jmění na právního nástupce, pouze se mění její vnitřní právní poměry a právní postavení jejich společníků, tj. pokud např. dojde ke změně společnosti s ručením omezeným, která je plátcem, na akciovou společnost, zůstává akciová společnost plátcem daně.

V § 6c zákona o DPH jsou stanovena **pravidla pro registraci osob povinných k dani s provozovnou nebo se sídlem mimo tuzemsko**. Podle § 6c odst. 1 zákona o DPH se stává plátcem osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nebo která uskutečňuje prodej zboží na dálku nebo prodej dovezeného zboží na dálku do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, a to prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko. **Plátcem je tato osoba okamžitě ode dne poskytnutí těchto služeb nebo dodání tohoto zboží.** Pokud by např. měla stavební firma se sídlem v tuzemsku, která není dosud v ČR plátcem, provozovnu na Slovensku a tato provozovna by provedla stavební práce s místem plnění v tuzemsku, stala by se stavební firma podle § 6c odst. 1 zákona o DPH okamžitě plátcem, a to k datu poskytnutí stavebních prací.

Podle § 6c odst. 2 zákona o DPH se stává plátcem osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služeb s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou

plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována a s výjimkou plnění, na která se použije zvláštní režim jednoho správního místa (OSS). **Tato osoba se stane plátcem okamžitě ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.**



Příklad 2

Registrace osoby povinné k dani, která nemá sídlo v tuzemsku

Stavební firma, která má sídlo na Slovensku, kde je registrována jako plátc daně a není dosud registrována jako plátc v tuzemsku, provede stavební práce s místem plnění v tuzemsku pro osobu nepovinnou k dani, např. stavební opravu rodinného domu pro občana jako osobou nepovinnou k dani. Slovenská stavební firma se podle § 6c odst. 2 zákona o DPH stane okamžitě plátcem, a to k datu poskytnutí stavebních prací. Plátcem by se nestala, pokud by se na Slovensku, kde má sídlo, zaregistrovala do zvláštního režimu jednoho správního místa (OSS) a českou DPH z tohoto plnění v ČR by odvedla prostřednictvím slovenské daňové správy, která by ji zúčtovala s českou daňovou správou.

Plátcem v tuzemsku by se slovenská stavební firma nestala, pokud by stavební práce v tuzemsku prováděla pro plátce či jiné osoby povinné k dani, v tomto případě by povinnost přiznat daň vznikala podle § 108 odst. 3 písm. a) zákona o DPH příjemci stavebních prací, a proto by registrační povinnost nevznikla jejich poskytovateli.

Z § 6c odst. 2 zákona o DPH vyplývá, že provozovna osoby povinné k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, se nemusí v tuzemsku registrovat okamžitě k datu vzniku provozovny, ale až v okamžiku, kdy tato provozovna uskuteční v tuzemsku plnění, z něhož má povinnost přiznat daň na výstupu. Pokud by v návaznosti na předchozí příklad zřídila slovenská stavební firma v tuzemsku provozovnu, registrační povinnost by ji vznikla, až v okamžiku poskytnutí služby, z níž by ji vznikla povinnost přiznat daň v tuzemsku.

Podle § 6c odst. 3 zákona o DPH se **stává**

plátcem osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska touto osobou, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, a to osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně. Tato osoba se stane plátcem okamžitě dnem dodání tohoto zboží.

Podle § 6c odst. 4 zákona o DPH se stává plátcem osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a uskuteční dodání zboží za úplatu, které je přemístěním zboží z tuzemska do jiného členského státu. Tato osoba je plátcem ode dne dodání tohoto zboží, pokud je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě pro tuto osobu předmětem daně. Pokud by např. stavební firma se sídlem na Slovensku přemístila zboží z tuzemska na Slovensko, kde by pro ni bylo předmětem daně, stala by se v této souvislosti v tuzemsku plátcem daně.

Z § 6d zákona o DPH vyplývá, že plátcem se stává osoba povinná k dani, která je členem skupiny a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku svou částí umístěnou mimo tuzemsko. Tato osoba je plátcem ode dne uskutečnění tohoto plnění. Toto pravidlo by se uplatnilo tak např. při poskytnutí stavebních prací provozovnou stavební firmy, která je členem skupiny, pokud by tato provozovna byla umístěna mimo tuzemsko. Tato povinnost nevzniká v případě plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, pro kterou jsou tato plnění poskytována.

V § 6e zákona o DPH jsou **stanovena pravidla pro registraci dědice, který nabytí majetek po zemřelém plátcí.** Podle § 6e odst. 1 zákona o DPH je dědic, který majetek nabytí po zemřelém plátcí a který pokračuje v uskutečňování ekonomických činností, plátcem ode dne přechodu daňové povinnosti zůstavitele. Podle § 239a odst. 3 daňového řádu da-

ňová povinnost zůstavitele přechází na jeho dědice rozhodnutím soudu o dědictví. Dědic tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele. V tomto případě prakticky přejde **plátcovství kontinuálně na dědice, který pokračuje v ekonomické činnosti po zemřelém plátcí a nevzniká mu v této souvislosti povinnost dodávat majetek, u něhož zemřelý plátcé uplatnil nárok na odpočet daně.** Toto pravidlo by se uplatnilo např. v případě, úmrtí plátce jako vlastníka stavební firmy, pokud by v jeho živnosti pokračoval jeho syn jako dědic. Podle § 6e odst. 2 zákona o DPH se pokračováním v uskutečňování ekonomických činností pro účely DPH rozumí pokračování v podnikání na základě živnostenského nebo jiného oprávnění nebo pokračování v jiných ekonomických činnostech.

Z § 6f zákona o DPH vyplývají pravidla pro dobrovolnou registraci plátce. Podle § 6f odst. 1 zákona o DPH se stává **plátcem osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně.** Tato osoba se stává plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována. V této souvislosti je obvykle správcem daně požadováno, aby osoba povinná k dani prokázala, že tato plnění uskutečňuje nebo je bude uskutečňovat. Oznámení rozhodnutí je nutno chápat v duchu § 101 odst. 4 a 5 daňového řádu jako okamžik, kdy se příjemce rozhodnutí s ním seznámí. Prakticky se jedná o doručení tohoto rozhodnutí osobě povinné k dani. Z toho vyplývá, že osoba povinná k dani, která poskytuje např. stavební práce a chce se v roce 2024 dobrovolně registrovat jako plátcé daně, si nemůže určit, od kterého dne chce být plátcem. Podle navazujícího § 94a odst. 1 zákona o DPH může podat přihlášku k registraci kdykoliv. O dobrovolnou registraci plátce však nemůže požádat osoba

povinná k dani, která uskutečňuje výhradně osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně.

Podle § 6f odst. 2 zákona o DPH se stává plátcem osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. Tato osoba je plátcem také ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována. **Podle tohoto ustanovení může požádat o dobrovolnou registraci plátce např. stavební firma se sídlem mimo tuzemsko, která bude provádět stavební práce v tuzemsku, z nichž ji bude vznikat povinnost přiznat daň.** Nemusí čekat až na okamžik, kdy se stane plátcem ze zákona podle § 6c odst. 2 zákona o DPH.

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

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

trovat i v předstihu dobrovolně podle předchozího § 6f zákona o DPH.

2.4 Vymezení identifikovaných osob

Podle aktuálně platné právní úpravy je vymezení identifikovaných osob uvedeno v § 6g až § 6l zákona o DPH. Osobám povinným k dani nevzniká povinnost registrovat se jako plátcí z důvodu překročení limitu pro pořízení zboží z jiného členského státu nebo přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku či při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH. V těchto případech **se osoby povinné k dani stanou ze zákona identifikovanými osobami, kterým vzniká povinnost přiznávat DPH při pořízení zboží a přijetí služeb u přeshraničních transakcí.** Nadále však při uskutečňování tuzemských plnění zůstávají v postavení osoby osvobozené od uplatňování daně, a to vzhledem k nepřekročení limitu obratu.

Z § 6g zákona o DPH vyplývá, že v případě pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, tj. ve vazbě na § 2a zákona o DPH při pořízení zboží, jehož hodnota v rámci kalendářního roku překročí limit 326 000 Kč, se osoba povinná k dani stane identifikovanou osobou, a to okamžitě ke dni pořízení zboží, kterým tento limit překročí. Prakticky to znamená, že **jako identifikované osobě jí bude přiděleno DIČ pro účely DPH a musí z pořízeného zboží přiznávat daň, ale plátcem daně pro tuzemská plnění se nestane.** Obdobný postup se uplatní při pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně. V těchto případech žádný hodnotový limit neplatí.

Podle § 6h zákona o DPH **se osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, stane identifikovanou osobou ode dne přijetí zdani-**

telného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo o dodání zboží soustavami nebo sítěmi. Osobou neusazenou v tuzemsku se přitom podle § v 4 odst. 1 písm. l) zákona o DPH rozumí osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která skutečně zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a v tuzemsku nemá provozovnu nebo v tuzemsku má provozovnu, která se tohoto plnění neúčastní. Případná registrační povinnost podle tohoto ustanovení se vztahuje i na právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud jsou osobami povinnými k dani a nejsou dosud plátcí daně, a to např. při přijetí právní služby od právní kanceláře z jiného členského státu.



Příklad 3

Povinná registrace identifikované osoby při přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku

Podnikateli se sídlem v tuzemsku, který jako osoba povinná k dani není dosud plátcem, byl dodán dne 20. 7. 2024 s místem plnění v tuzemsku stroj s montáží a to firmou, která má sídlo a registraci k DPH v Rakousku a nemá v České republice provozovnu, tj. osobou neusazenou v tuzemsku. Podnikatel, který přijal toto plnění, se jako osoba povinná k dani stal identifikovanou osobou, a to okamžitě k 20. 7. 2024, kdy toto plnění přijal, a již z tohoto prvního přijatého plnění musí podnikatel přiznat daň. Podle § 97 zákona o DPH je podnikatel povinen do 15 dnů od data kdy se stal identifikovanou osobou podat přihlášku k registraci.

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, se podle § 6i zákona o DPH stane identifikovanou osobou ode dne poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, s vý-

jímkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně.



Příklad 4

Povinná registrace identifikované osoby při poskytnutí služby

Podnikatel, který je osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, který není dosud plátcem daně, poskytl poradenskou službu, u níž se stanoví místo plnění podle § 9 odst. 1 zákona o DPH klientovi, kterým byla firma jako osoba povinná k dani se sídlem v Německu. Služba byla poskytnuta dne 10. 7. 2024 a k tomuto dni se uvedený podnikatel stane identifikovanou osobou v tuzemsku. Podle § 97 zákona o DPH bude podnikatel povinen do 15 dnů od data, kdy se stal identifikovanou osobou, podat přihlášku k registraci a už jako identifikovaná osoba uvedenou službu vykázat v souhrnném hlášení s kódem 3 a uvedením DIČ příjemce služby z Německa.

Z § 6j až § 6l zákona o DPH vyplývá možnost dobrovolné registraci osoby povinné k dani, která dosud není plátcem, případně právnické osoby nepovinné k dani jako identifikované osoby. Podle § 6j zákona o DPH může osoba povinná k dani, která není plátcem a která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, požádat o dobrovolnou registraci jako identifikovaná osoba, pokud bude poskytovat vybrané služby v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa. **Identifikovanou osobou se stane ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým bude tato osoba registrována.** Podle navazujícího § 97a zákona o DPH může osoba povinná k dani podat přihlášku k registraci jako identifikovaná osoba, pokud má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, není plátcem a bude poskytovat vybrané služby v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa. V návaznosti nato tato identifikovaná osoba nesmí požádat o zrušení registrace, pokud je v tuzemsku registrovaná k dani ve zvláštním režimu jednoho správního místa.

Podle § 6k a § 6l zákona o DPH je **možná dobrovolnou registraci identifikované osoby v souvislosti s pořízováním zboží z jiného členského státu, přijetím vyjmenovaných plnění od osoby neusazené v tuzemsku a poskytnutím služby podle § 9 odst. 1 zákona o DPH do jiného členského státu.** V § 6k zákona o DPH je stanovena možnost dobrovolné registrace osoby povinné k dani, která není plátcem nebo právnické osoby nepovinné k dani, které budou v tuzemsku pořizovat zboží z jiného členského státu podle § 2b zákona o DPH. Jedná se o doplnění možnosti dobrovolné registrace uvedených osob, které budou uskutečňovat pořízení zboží z jiného členského státu, které není předmětem daně podle § 2a odst. 2 zákona o DPH jako identifikovaných osob.

Pokud se tyto osoby, které uskutečňují pořízení zboží z jiného členského státu podle § 2b zákona o DPH rozhodnou, že toto pořízení zboží bude předmětem daně, mohou se ještě před pořízením zboží přihlásit jako identifikované osoby a tím se legálně vyhnout uplatnění daně ze strany prodávající z jiného členského státu. Tyto osoby se stanou identifikovanými osobami ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým jsou registrovány.

V § 6l zákona o DPH je stanovena možnost dobrovolné registrace osoby povinné k dani, která není plátcem, pokud bude přijímat služby či další zdanitelná plnění od osoby neusazené v tuzemsku, nebo která 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. **Tato osoba se stane identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.** Jedná se o obdobnou možnost, která byla zavede-

na podle předchozího § 6k pro pořizování zboží z jiného členského státu, tj. přihlásit se v předstihu jako identifikovaná osoba před prvním přijetím takového plnění či před prvním poskytnutím služby.



Příklad 5

Dobrovolná registrace identifikované osoby při přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku

Podnikatel se sídlem v tuzemsku, který jako osoba povinná k dani není plátcem, si objedná v roce 2024 stavební práce od stavební firmy, která má sídlo a registraci k DPH na Slovensku a nemá v České republice provozovnu, tj. od osoby neusazené v tuzemsku. Tento podnikatel se může dříve, než mu bude tato služba poskytnuta rozhodnout podle § 6l zákona o DPH k dobrovolné registraci identifikované osoby, protože by se stejně k datu přijetí těchto stavebních prací stal identifikovanou osobou ze zákona podle § 6h zákona o DPH. Podnikatel se stane identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým bude zaregistrován.

Na základě osvědčení o registraci by mu měla stavební firma fakturovat stavební práce, u nichž bude místo plnění podle místa, kde se nachází nemovitá věc,

na níž jsou prováděny, tedy v tuzemsku, bez daně a podnikatel bude mít jako identifikovaná osoba povinnost přiznat daň ke dni přijetí těchto služeb.

Identifikovaná osoba nesmí požádat o zrušení registrace, pokud je v tuzemsku registrovaná k dani ve zvláštním režimu jednoho správního místa.

Dobrovolně se zaregistrovat jako identifikovaná osoba může podle § 6l zákona o DPH také osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, která by se stala identifikovanou osobou ze zákona podle § 6i zákona o DPH ode dne poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, s výjimkou poskytnutí služby, která je v jiném členském státě osvobozena od daně.

3. Místo plnění u dodání nemovitých věcí a stavebních a montážních prací

Místo plnění v systému DPH v Evropské unii určuje prakticky „místo zdanění“, tj. stát, v němž má být přiznána daň či přiznáno uskutečnění plnění, a to podle předpisů platných v zemi, kde je místo plnění. Pravidla pro stanovení místa plnění pro jednotlivé typy zdanitelných plnění vyplývají z čl. 31 až 61 směrnice o DPH. Z těchto pravidel vyplývá také úprava místa plnění v zákoně o DPH platném pro Českou republiku. Pravidla pro stanovení místa plnění při dodání zboží jsou stanovena v § 7 až § 8a zákona o DPH, místo plnění při poskytnutí služby v § 9 až § 10i zákona o DPH, místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je stanoveno v § 11 zákona o DPH a místo plnění při dovozu zboží v § 12 zákona o DPH. Podrobněji jsou pravidla pro stanovení místa plnění u služeb upravena v Nařízení rady (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o DPH (dále jen prováděcí nařízení ke směrnici o DPH).

3.1 Místo plnění při dodání zboží a nemovitých věcí

Podle § 7 zákona o DPH se stanoví místo plnění jak pro dodání zboží v tuzemsku, které je zdanitelným plněním, tak i pro dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu či do třetí země, na něž se za splnění stanovených podmínek vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Z hlediska uplatnění příslušného daňového režimu je postup podle § 7 zákona o DPH klíčový pro plátce jako dodavatele zboží.

Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH je při dodání zboží bez odeslání nebo přepravy místem plnění místo, kde dochází k dodání předmětného zboží, např. pokud si kupující převezme zboží na skladě, je místem plnění místo, kde se nachází sklad, v němž dochá-

zí k dodání zboží. Při dodání zboží, které je spojeno s přepravou nebo odesláním zboží je podle § 7 odst. 2 zákona o DPH místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se přeprava nebo odeslání zboží začíná uskutečňovat. Pokud je např. zboží dodáváno spolu se zajištěním přepravy např. kamionem do jiného členského státu, je místem plnění místo, kde se zboží nakládá např. výrobní závod dodavatele v tuzemsku.

Z toho vyplývá, že dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu je sice plněním s místem plnění v tuzemsku, ale uplatní se u něj za stanovených podmínek osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle zákona o DPH platného pro Českou republiku. Podle § 7 odst. 2 zákona o DPH se stanoví místo plnění i při dodání zboží z tuzemska do třetí země, které je jako vývoz zboží za podmínek stanovených v § 66 zákona o DPH osvobozeno od daně.

Podle § 7 odst. 6 zákona o DPH se stanoví místo plnění při dodání zboží, které je spojeno s jeho instalací nebo montáží osobou, která zboží dodává nebo jí zmocněnou třetí osobou. Podle tohoto ustanovení se za místo plnění považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Jedná se o specifické dodání zboží, jehož charakteristickým rysem podle § 4 odst. 4 písm. i) zákona o DPH je, že montáž nebo instalaci dodávaného zboží provádí dodavatel nebo jím zmocněná třetí osoba. Pokud je např. tuzemským dodavatelem dodáván stroj nebo výrobní zařízení s montáží či instalací slovenskému odběrateli, je místem plnění to místo, kde je jejich montáž či instalace prováděna, např. výrobní hala odběratele výrobního zařízení na Slovensku. Z toho prakticky vyplývá zejména