

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Problematické aspekty určení místa zdanitelného plnění

Barbora Publíková

© 2018 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Barbora Bublíková

Podnikání a administrativa

Název práce

Problematické aspekty určení místa zdanitelného plnění

Název anglicky

Place of Taxable Supply Identification Issues

Cíle práce

Cílem práce je identifikovat problematické aspekty určení místa zdanitelného plnění pro účely DPH a navrhnout jejich řešení.

Metodika

Teoretická práce je založena na obecném výkladu daně z přidané hodnoty a základních pojmů s návaznou analýzou úpravy místa zdanitelného plnění s využitím českých zákonů, právní úpravy DPH v jiných zemích a evropských směrnic.

Praktická část na modelových příkladech definuje problémy při určování místa zdanitelného plnění a navrhuje jejich řešení s následným zobecněním do podoby doporučení.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, zdanitelné plnění, místo zdanitelného plnění, základ daně, plátce, harmonizace.

Doporučené zdroje informací

- BENDA, V.; TOMÍČEK, M. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží. 5. vyd. Praha: Bova Polygon, 2013. 342 s. ISBN 978-80-7273-171-8
- BERGER, W.; KINDL, C.; WAKOUNIG, M. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář. 1. vyd. Praha: VOX, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8
- ČESKO. DAŇOVÉ ZÁKONY. *Daň z přidané hodnoty 2012 : zákon o dani z přidané hodnoty 2012, směrnice Rady EU o společném systému DPH, pokyny a sdělení MF a GFŘ : redakční uzávěrka 7.12.2011.* Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-884-3.
- ČESKO. Daňový řád, daňové poradenství, finanční správa: redakční uzávěrka 1.1.2015. Ostrava: Sagit, 2015, 207 s. ISBN 9788074880841.
- GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. DPH 2015: výklad s příklady. 11. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2015. 384 s. ISBN 978-80-247-5500-7
- HNÁTEK, M. Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným. 1. vyd. Praha: ESAP, 2015. 159 s. ISBN 978-80-905899-0-2
- HOLUBOVÁ, O. Osvobození od DPH. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2014. 95 s. ISBN 978-80-7478-515-3
- LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech k 1.5.2013 : praktické příklady včetně zaúčtování, výklad zákona o DPH v oblastech služeb a zboží, režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a po novele zákona o DPH 2013, DPH ve zdravotnictví včetně aktuálních informací GFŘ, daňové doklady po novele zákona o DPH 2013, zásadní změny v registračních povinnostech, nespolehlivý plátce, ručení za daň dodavatele.* Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-813-0.
- SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-677-6.
- ZAJÍČKOVÁ, M.; BOHÁČ, R.; VEČEŘ, I. Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. 1. vyd. Praha: Leges, 2012. 470 s. ISBN 978-80-87576-21-2
-

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 14. 9. 2017

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 10. 03. 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Problematické aspekty určení místa zdanitelného plnění" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 14.03.2018

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za odborné vedení při zpracování bakalářské práce. Za podporu děkuji také své rodině.

Problematické aspekty určení místa zdanitelného plnění

Souhrn

Tato práce má za cíl identifikovat problematické aspekty určení místa zdanitelného plnění a poskytnout řešení k takovým problematickým případům. Vedlejším cílem této práce je zobecnit postup určení místa zdanitelného plnění a osoby povinné daň priznat.

Teoretická část této bakalářské práce je zaměřena na obecný výklad daně z přidané hodnoty a základních pojmů. V praktické části jsou pomocí analýzy místa zdanitelného plnění identifikovány problematické aspekty, navržena řešení ke každému z nich a stanoven základní princip určení místa zdanitelného plnění. Na závěr práce jsou místo zdanitelného plnění a osoba povinná priznat daň zobecněny a je vyhodnocena aplikovatelnost postupů v praxi.

Klíčová slova: Daň z přidané hodnoty, zdanitelné plnění, místo zdanitelného plnění, základ daně, plátce, harmonizace, přenesená daňová povinnost, Evropská unie

Place of Taxable Supply Identification Issues

Summary

This thesis has the main aim of identifying problematic issues of the place of taxable supply to VAT and devise their answers. The secondary aim is to generalize the process of selecting the place of taxable supply.

The theoretical part is focused on the definition of the basic words of VAT. In the practical part, issues of the place of taxable supply are identified based on an analysis of the place of taxable supply, proposed solutions for each of them are established, and the basic principles of determining the place of taxable supply are identified. In the end of the thesis, the generalized place of taxable supply and taxable person are evaluated in terms of their applicability in practice.

Keywords: Value added tax, taxable supply, place of taxable supply, tax base, taxable person, harmonisation, reverse charge, European Union

Obsah

1 Úvod.....	8
2 Cíl práce a metodika	9
3 Teoretická východiska	10
3.1 Základní pojmy	10
3.1.1 Daň z přidané hodnoty	10
3.1.2 Sazba daně	10
3.1.3 Úplata.....	12
3.1.4 Zboží	12
3.1.5 Zdanitelné plnění	12
3.1.6 Ekonomická činnost.....	12
3.1.7 Konsignační sklad.....	13
3.1.8 Call-off sklad	13
3.1.9 Územní působnost.....	13
3.1.10 Předmět daně.....	16
3.1.11 Vynětí z předmětu daně	16
3.1.12 Volba předmětu daně	17
3.1.13 Daňová harmonizace.....	17
Reverse charge	17
3.1.14 Daňové subjekty	18
Osoba nepovinná k dani.....	18
Osoba povinná k dani	18
Plátce	18
Osoba registrovaná k dani.....	18
Identifikovaná osoba.....	19
Skupina	20
Osvobozená osoba	20
4 Analýza místa zdanitelného plnění.....	21
4.1 Ustanovení vztahující se k místu zdanitelného plnění dle zákona o DPH.....	21
4.1.1 Dodání zboží.....	22

4.1.2	Poskytnutí služby	22
4.1.3	Pořízení a dovoz zboží	23
4.2	Analýza ustanovení vztahující se k místu zdanitelného s členěním do skupin dle stavu osoby	23
4.2.1	Osoba nepovinná k dani	24
	Zboží	25
	Služby	25
4.2.2	Osoba povinná k dani	26
	Zboží	26
	Služby	28
4.2.3	Plátce	34
	Zboží	34
	Služby	38
4.3	Problematické určení místa zdanitelného plnění a osoby povinné daň přiznat ..	44
4.3.1	Problém č. 1 – poskytnutí specifických služeb osobou povinnou k dani .	44
4.3.2	Problém č. 2 – dodání nového dopravního prostředku plátcem osobě nepovinné k dani	47
4.3.3	Problém č. 3 – režim jednoho správního místa	49
4.3.4	Problém č. 4 – dodání zboží přes konsignační nebo call-off sklad	50
4.3.5	Problém č. 5 – dodání zboží pro osobu z jednoho členského státu do druhého členského státu	52
4.3.6	Problém č. 6 – přefakturace nákladů	53
4.4	Základní princip určení místa zdanitelného plnění	56
5	Zhodnocení výsledků a diskuse	59
5.1	Zhodnocení výsledků	59
5.2	Diskuse	64
6	Závěr	67
7	Seznam použitých zdrojů	69

Seznam obrázků

Obrázek 1: Členské státy Evropské unie	14
--	----

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazby DPH v členských státech EU v roce 2017	11
Tabulka 2: Členské státy Evropské unie s uvedením měny.....	15

1 Úvod

Nepřímé daně lze obecně nazvat daněmi ze spotřeby, do kterých patří i daň z přidané hodnoty. Daňové příjmy a převážně příjmy z daně z přidané hodnoty jsou pro stát zdrojem peněz, které potřebuje, aby mohl existovat a účinně fungovat. Zdanění přidanou hodnotou se do Evropy dostalo až v roce 1953 a tato daň byla poprvé použita ve Francii. Poté se začala rozšiřovat do ostatních států a nyní je již běžnou součástí každého daňového řádu, čemuž napomohla převážně směrnice Evropského společenství. (27)

Intrakomunitárním obchodem se rozumí obchod na území Evropské unie. V rámci Evropské unie funguje intrakomunitární obchod na základě volného pohybu zboží a služeb, též nazýván jako „jednotný trh“ nebo „vnitřní trh“. Základním prvkem pro obchodování bez omezení na tomto trhu je vzájemné respektování norem. Jednotný trh má sjednotit obchodování v rámci EU převážně v oblastech technických, administrativních a právních. Za tímto účelem vzniká množství evropských směrnic, jež ke zjednodušení obchodování na jednotném, ale i vnějším trhu, přispívají. Jsou však oblasti, ve kterých je proces integrace složitější. Jednou z nich je právě daňový systém. (28)

Daň z přidané hodnoty u zboží a služeb měla až do roku 1977 svůj vlastní systém v každé z Evropských zemí, který svou specifícností narušoval hospodářskou soutěž mezi dodavateli v rámci zahraničního obchodu. Tehdejší státy Evropského hospodářského společenství se proto v roce 1977 dohodly na společném souboru daňových pravidel pro zboží a služby a na obecném rámci daňových sazeb, čímž zahájili proces harmonizace daně z přidané hodnoty. To přispělo k částečnému ulehčení finančním sektorům v každém členském státu a k postupnému sjednocování daňových předpisů. Harmonizace DPH i přesto není v současné Evropské unii u konce a v poslední době se stává velmi diskutovaným tématem. (27)

2 Cíl práce a metodika

Hlavním cílem této práce je identifikovat problematické aspekty určení místa zdanitelného plnění a poskytnout řešení těmto problematickým případům. Vedlejším cílem této práce je zobecnit postup určení místa zdanitelného plnění a osoby povinné daň přiznat.

Teoretická část této bakalářské práce bude zaměřena na obecný výklad daně z přidané hodnoty, poskytnutí aktuálních informací týkajících se měny a sazeb členských států a rozbor základních pojmů s tímto tématem souvisejících. Zaměřena bude především na definici osob, jež je jedním z nejdůležitějších faktorů určení místa zdanitelného plnění. Informace pro vypracování teoretické části jsou získávány z odborné literatury a daňových předpisů, především zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, s dostupným komentářem.

Praktická část bude zaměřena na analýzu místa zdanitelného plnění a identifikaci problematických aspektů s následným poskytnutím řešení za pomoci daňových předpisů České republiky a Evropské unie a odborné literatury související s tímto tématem. V první části vlastní práce bude ilustrováno, jaký postoj zaujímá zákon, resp. jak zákon rozděluje místo zdanitelného plnění s uvedením konkrétních daňových předpisů zákona o dani z přidané hodnoty. Naproti tomu bude v této části práce analyzováno místo zdanitelného plnění s rozdělením do skupin jiných, než využívá zákon, tj. z pohledu rozdílných osob na straně dodavatele. Na základě této analýzy budou identifikovány problematické aspekty určení místa zdanitelného plnění s navazujícím řešením dosaženým za pomoci odborné literatury, odborných internetových zdrojů, stanovisek Finanční správy České republiky a dalších. Poslední částí praktické části je stanovení základního principu určení místa zdanitelného plnění na základě předchozích kapitol.

V závěru práce budou shrnuty získané informace, vyhodnocena aplikovatelnost postupů v praxi a na základě analýz provedených v předchozích kapitolách navrženo zobecnění určení místa zdanitelného plnění a osoby povinné daň přiznat.

3 Teoretická východiska

3.1 Základní pojmy

3.1.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejdůležitějších daní, která přináší jeden z největších podílů do státního rozpočtu České republiky. Tuto daň řadíme mezi daně nepřímé a je nazývána rovněž jako daň ze spotřeby. Vztahuje se na služby, zboží a výrobky. Princip spočívá v tom, že tuto daň platí až konečný spotřebitel, což znamená, že daň státu uhradí tzv. z vlastní kapsy a můžeme ho nazývat taktéž poplatníkem neboli osobou nesoucí daňové břemeno. Na druhé straně stojí plátce daně, nejčastěji právnická osoba, ale může zde figurovat i fyzická osoba podnikající a tato osoba má povinnost daň vypočítat, vybrat a odvést příslušnému finančnímu úřadu, od kterého dále putují peníze do státního rozpočtu. (8)

3.1.2 Sazba daně

Sazba daně z přidané hodnoty se za poslední léta mnohokrát měnila. Nejnižší základní sazbou daně z přidané hodnoty v ČR byla za posledních 16 let 19 %, u snížené sazby je to 5 %. (19)

Aktuálně je základní sazba v České republice 21 %, snížená 15 % a musíme také rozlišovat druhou sníženou sazbu, která je nyní 10 %.

Základní sazbu daně uplatňujeme u základních služeb a zboží, které nespádají pod služby a zboží podléhající snížené dani z přidané hodnoty, přesněji specifikované v Zákonu o DPH.

První snížená sazba daně se uplatňuje u zboží uvedeného v příloze č. 3 zákona o DPH, tepla a chladu a u služeb uvedených v příloze č. 2 zákona o DPH.

Druhá snížená sazba daně se uplatňuje u zboží uvedeného v příloze č. 3A zákona o DPH.

Evropská směrnice byla několikrát novelizována a jedna z novel určuje minimální výši daně u základní sazby. Tato sazba dle Evropské směrnice nesmí být nižší než 15 %, což ČR splňuje s rezervou 6 %. Evropská směrnice již přesněji neupravuje sazby daní v členských státech, a proto si volí každý stát Evropské unie své sazby dle ekonomického vývoje státu. Níže jsou v tabulce uvedeny sazby DPH v členských státech EU v roce 2017. (7 a 10)

Tabulka 1: Sazby DPH v členských státech EU v roce 2017

Členský stát	Základní sazba	Snížená sazba
Belgie	21	6 / 12
Bulharsko	20	9
Česká republika	21	10 / 15
Dánsko	25	-
Německo	19	7
Estonsko	20	9
Irsko	23	9 / 13,5
Řecko	24	6 / 13
Španělsko	21	10
Francie	20	5,5 / 10
Chorvatsko	25	5 / 13
Itálie	22	5 / 10
Kypr	19	5 / 9
Lotyšsko	21	12
Litva	21	5 / 9
Lucembursko	17	8
Maďarsko	27	5 / 18
Malta	18	5 / 7
Nizozemsko	21	6
Rakousko	20	10 / 13
Polsko	23	5 / 8
Portugalsko	23	6 / 13
Rumunsko	19	5 / 9
Slovinsko	22	9,5
Slovensko	20	10
Finsko	24	10 / 14
Švédsko	25	6 / 12

Velká Británie	20	5
-----------------------	----	---

Zdroj: Vlastní zpracování dle European Commission, VAT rates applied in the Member States of the European Union (20)

3.1.3 Úplata

Úplatou nelze chápat pouze peníze nebo peněžní prostředky nahrazující peníze, ale jak zákon sám uvádí, rovněž nepeněžité plnění, což si můžeme vyložit jako úhradu zbožím, službou, protiplněním a další. Obecně lze proto říct, že úplata je plnění penězi či komoditami oproti dodání zboží či poskytnutí služby. (3)

3.1.4 Zboží

Zboží dle zákona o DPH můžeme stručně definovat jako věc hmotnou včetně nemovitostí, ze které se ovšem vylučují peníze a cenné papíry, dále se za zboží považuje právo stavby, živé zvíře, lidské tělo a část lidského těla a dále plyn, elektřina, teplo a chlad. Ve většině případů se cena zboží určuje v jednotkové ceně, která je v zákoně dle §4 odst. 1 řádek b) definována jako cena za jednotku množství zboží nebo cena za službu. Zákon také hovoří o zboží, jímž mohou být bankovky a mince či cenné papíry, jak je uvedeno v §4 odst. 3, které je ovšem pro zjednodušení v této práci vynecháno. (3)

3.1.5 Zdanitelné plnění

Dle zákona o DPH, musíme respektovat podmínky, za kterých je možné uskutečnit zdanitelné plnění. První podmínkou je, že dodání zboží nebo poskytnutí služby musí být provedeno za úplatu. Druhou podmínkou je, že tato osoba musí být osobou povinnou k dani, což si můžeme vyložit také tak, že uskutečňuje ekonomickou činnost, neboli podniká. Při splnění těchto podmínek tedy můžeme mluvit o zdanitelném plnění. (3 a 9)

3.1.6 Ekonomická činnost

Ekonomickou činností se pro účely zákona o DPH rozumí činnost, kterou provozují výrobci, obchodníci a osoby poskytující služby, a to soustavně včetně činností vykonávaných podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti (to mohou být např. herci, hudebníci ale stejně tak tlumočníci či znalci nebo poskytovatelé práv či licencí). Je tedy logické, že do ekonomické činnosti nespádají činnosti vyplývající z

pracovněprávního vztahu či činnosti, u kterých je příjem zdaňován dle § 6 zákona o daních z příjmů, tj. jako příjmy ze závislé činnosti. (3)

3.1.7 Konsignační sklad

Konsignačním skladem se rozumí sklad, který je v jiném členském státě, nežli je sídlo společnosti, která zboží prodává, a to za účelem přiblížení zboží odběrateli. Dodavatel proto přemístí své zboží do skladu v jiném členském státě a za takové uskladnění zaplatí úplatu pronajímateli skladu. Vlastnictví zboží ale přemístěním nepřechází ani na pořizovatele, ani na pronajímatele skladu a zboží zůstává stále ve vlastnictví prodávajícího. Vlastnické právo přechází na odběratele až při výdeji toho zboží z konsignačního skladu. S touto transakcí je dodavatel obeznámen pomocí evidence vydaného zboží – konsignací, kterou zasílá kupující zboží. (18)

3.1.8 Call-off sklad

Call-off sklad má stejné vlastnosti jako sklad konsignační, nicméně je zde jeden rozdíl, který je podstatný převážně k určení osoby, která je povinna přiznat daň při obchodní transakci. Call-off sklad je skladovací zařízení, kde se uchovává zboží z jiného členského státu, ale pouze pro jednoho odběratele. V případě, že by dodavatel měl pouze jednu budovu a chtěl by i přesto mít kvůli české legislativě v oblasti daní více call-off skladů, může tento svůj požadavek splnit pouze v případě, že sklady pro určité odběratele budou od sebe odděleny a v každém skladu bude zboží pouze pro daného odběratele. (1)

3.1.9 Územní působnost

Zákon o DPH nám rovněž vysvětluje, jak správně chápat a aplikovat pro účely daně z přidané hodnoty pojmy určující územní působnost a to následovně:

- a) tuzemskem se rozumí území České republiky
- b) členským státem se rozumí území, které je dle uzavřené Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie zahrnuto do států Evropské unie
- c) třetí zemí se rozumí území nespádající do států Evropské unie čili státy celého světa, které nejsou zahrnuty do Evropské unie a rovněž území uvedená v Zákoně o DPH pod §3 odst. 2 a tato území jsou: hora Athos, Kanárské ostrovy, francouzská území uvedená v čl. 349 Smlouvy o fungování Evropské unie, Alandy, Normanské

ostrovy, ostrov Helgoland, území Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d' Italia, italské vody jezera Lugano (9)

Jelikož v odstavci c) tohoto bodu byly přesně popsány státy, které v rámci českého ZDPH vystupují jako třetí země, nyní je na místě specifikovat státy Evropské unie. V následující barevně rozlišené mapě jsou vizuálně vyobrazeny členské státy Evropské unie, které jsou pro čtenáře méně nadšené do zeměpisu konkretizovány dále v textu.

Obrázek 1: Členské státy Evropské unie



Zdroj: Vlastní zpracování dle Geoawesomeness.com, Top 30 maps and charts that explain the European Union. (25)

Států Evropské unie je v roce 2018 celkem 28 (včetně vystupující Velké Británie). Celkem 19 členských států vstoupilo mimo Evropského společenství také do Eurozóny. Eurozóna

je prostor (stát), který jako hlavní platidlo používá měnu euro. V níže uvedené tabulce je uvedeno pro upřesnění všech 28 členských států s jejich příslušnou měnou.

Tabulka 2: Členské státy Evropské unie s uvedením měny

Členský stát	Měna
Belgie	Euro
Česká republika	Česká koruna
Dánsko	Dánská koruna
Estonsko	Euro
Finsko	Euro
Francie	Euro
Irsko	Euro
Itálie	Euro
Kypr	Euro
Litva	Euro
Lotyšsko	Euro
Lucembursko	Euro
Maďarsko	Forint
Malta	Euro
Německo	Euro
Nizozemsko	Euro
Polsko	Zlotý
Portugalsko	Euro
Rakousko	Euro
Řecko	Euro
Slovensko	Euro
Slovinsko	Euro
Španělsko	Euro
Švédsko	Švédská koruna
Velká Británie	Libra
Bulharsko	Lev
Rumunsko	Leu
Chorvatsko	Kuna

Zdroj: Vlastní zpracování dle <https://www.clenskestaty.eu/>, Členské státy EU (26)

3.1.10 Předmět daně

Při splnění podmínek zdanitelného plnění můžeme mluvit o předmětu daně, čímž může být dle § 2 odst. 1 zákona do DPH:

- a) dodání zboží za úplatu v rámci podnikání s místem plnění v tuzemsku
- b) poskytnutí služby za úplatu v rámci podnikání s místem plnění v tuzemsku
- c) pořízení zboží za úplatu z jiného členského státu, a to s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci podnikání nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, popřípadě pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. (9)

3.1.11 Vynětí z předmětu daně

Zákon o DPH nám rovněž ustanovuje, které skutečnosti nepodléhají dani z přidané hodnoty. Můžeme tedy hovořit o:

- a) pořízení zboží z jiného členského státu, které by dle § 68 odst. 1-10 bylo osvobozeno v tuzemsku od daně s nárokem na odpočet daně
- b) pořízení zboží z jiného členského státu, které není předmětem daně v tuzemsku, jestliže při dodání zboží z jiného členského státu je dodavatelem použit zvláštní režim
- c) pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže celková hodnota pořízeného zboží nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000,- Kč* a zároveň dle § 2a odst. 2 písm. platí, že je dodání zboží uskutečněno:
 - osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem
 - osvobozenou osobou, která není plátcem
 - osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně
 - osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce
 - právnickou osobou nepovinnou k dani (9)

* dle zákona o DPH se do celkové hodnoty pořízeného zboží nezahrnuje hodnota pořízeného nového dopravního prostředku, zboží podléhající spotřební dani, zboží osvobozené dle § 68 odst. 1-10 a zboží, které při dodání podléhá zvláštnímu režimu (3)

3.1.12 Volba předmětu daně

Dle Zákona o DPH § 2b je možné pro neplátce DPH si dobrovolně zvolit, zdali při pořízení zboží z jiného členského státu bude zboží považovat za předmět daně či nikoli. Toto platí pro neplátce daně povinné k dani, u zboží, které je vysvětleno v kapitole 1.4 Vynětí z předmětu daně písm. c). Pokud by si tedy osoba podnikající zvolila, že by pro ni bylo výhodné uplatnit si DPH, musela by se zaregistrovat jako tzv. identifikovaná osoba dle § 6k zákona o DPH. (3)

3.1.13 Daňová harmonizace

Daň z přidané hodnoty se především díky vstupu České republiky do Evropské unie harmonizovala, a to zejména směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, která je účinná od 1.ledna 2007 a nahradila původní tzv. Šestou směrnicí. Tato směrnice není v členských státech přímo aplikovatelná, avšak členské státy mají povinnost ustanovení této směrnice implementovat do národního právního řádu. Můžeme tomu tedy rozumět tak, že jsou členské státy povinny se řídit směrnicí Evropské unie, avšak v právním řádu každého z členských států mohou být ustanovení ze směrnice upraveny jinak, pouze ale podmíněně směrem ke zpřísnění, nikoli k větší volnosti oproti směrnici Evropské unie. Česká republika tuto povinnost splnila a směrnicí zařadila do zákona o DPH. (5 a 6)

Reverse charge

V roce 1993 došlo k reformě systému daně z přidané hodnoty v rámci evropské unie kvůli zahájení jednotného trhu, a proto vznikl mechanismus přenesení daňové povinnosti. Ten byl vytvořen s cílem zjednodušit systém DPH v rámci obchodování mezi jednotlivými členskými státy. Systém reverse charge neboli přenesení daňové povinnosti, spočívá v tom, že dodavatel zboží či služby přeneše povinnost priznat a zaplatit daň na výstupu z osoby vlastní na osobu, která zboží nebo službu přijímá. Tento systém se využívá ve dvou rovinách, a to pro dodání určitého zboží či určité služby v tuzemsku, avšak podstatnější

bude pro tuto práci systém reverse charge uplatňovaný při intrakomunitárních dodávkách. Při uplatňování systému reverse charge musí osoba přenášející daňovou povinnost na pořizovatele statků či služeb takový údaj uvést v dokladu, který vystavuje. (4 a 12)

3.1.14 Daňové subjekty

Osoba nepovinná k dani

Osobou nepovinnou k dani je každá osoba, která nevykonává ekonomickou činnost. Můžeme říct, že taková osoba je opakem osoby povinné k dani. Představujme si proto pro účely této práce osobu nepovinnou k dani jako jakéhokoli občana státu, který nepodniká.

Osoba povinná k dani

Osobou povinnou k dani je fyzická či právnická osoba, která kdekoli uskutečňuje samostatnou ekonomickou činnost. Mohou to tedy dle předchozí věty být jak podnikatelé či společnosti tuzemského původu, rovněž ale také osoby podnikající na území jiného členského státu či třetí země. Podnikání lze ve zkratce definovat jako soustavně a samostatně prováděnou činnost podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. (3 a 9)

Plátce

Plátcem se podle Zákona o DPH, §6 odst. 1 stává osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, a které za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících měsíců vznikl obrat přesahující částku ve výši 1 000 000,- Kč a to od první dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrat, stanovený v odstavci 1. Plátcem se podnikatel může stát i dobrovolně, z čehož se v posledních letech výrazně upouští. (9)

Osoba registrovaná k dani

Osoba registrovaná k dani, nejčastěji zaměňována s osobou povinnou k dani, je osoba, která má přiděleno DIČ v jiném členském státě nežli v tuzemsku. Osoba registrovaná k dani by se proto dala také nazvat jako plátce DPH v jiném členském státě či v zemi EU.

Vzhledem tématu této práce je velmi podstatným aspektem rozlišovat terminologické názvy a nezaměňovat tak osobou registrovanou k dani s osobou povinnou k dani či s plátcem. (13)

Identifikovaná osoba

Identifikovaná osoba je taková osoba, která dle § 6g až 6l je osobou povinnou k dani, tedy právnickou nebo fyzickou osobou, která není plátcem ale rovněž právnická osoba nepovinná k dani, a to za podmínek že:

- 1) v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu, které se stalo předmětem daně, což u takových osob je většinou za podmínky, kdy celková hodnota pořizovaného zboží bez daně překročila v příslušném a bezprostředně předcházejícím roce 326 000 Kč;
- 2) je jí dodáno zboží s montáží nebo instalací;
- 3) je jí poskytnuta služba s místem plnění v tuzemsku od osob registrovaných v jiném členském státě;
- 4) poskytuje službu s místem plnění v jiném členském státě dle § 9 odst. 1 s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně;
- 5) poskytuje vybranou službu v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa;
- 6) v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu podle § 2b (bod 3.5 – Volba předmětu daně). (9)

Velmi zjednodušeně řečeno je to osoba, která vystupuje jako „plátce“ při přeshraničním plnění, ale v České republice nadále zůstává neplátcem. Identifikovaná osoba má za takových podmínek povinnost identifikovat se k dani a bude jí přiděleno daňové identifikační číslo pro přeshraniční plnění. Tímto číslem se bude identifikovat při pořizování veškerém přeshraničním plnění dodavateli. Identifikovaná osoba po překročení limitu pro pořízení zboží z jiného členského státu nebo přijetí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, má povinnost přiznat daň v tuzemsku z výše uvedených zdanitelných plnění, což znamená, že bude uplatňován systém reverse charge ze strany dodavatele, i přesto, že předchozí postup při takovém obchodu nezahrnoval přenesení daňové povinnosti na pořizovatele. Zároveň se při poskytování služeb dle § 9 odst. 1

ZDPH má povinnost stát identifikovanou osobou. Identifikovaná osoba se ale automaticky plátcem nestává a na rozdíl od plátce nemá nárok na odpočet daně. (3 a 14)

Skupina

Dle zákona o DPH si můžeme pod daňovým subjektem Skupina představit spojení podniků s úzce propojenými finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Zákon rovněž hovoří o skutečnosti, že spojenými osobami jsou buďto kapitálově spojené osoby, které mají podíl na kapitálu či hlasovacích právech nebo jinak spojené osoby, což se vyznačuje alespoň jednou shodnou osobou ve vedení dvou podniků. (3)

Spojení podniků do skupin je dobrovolné, dá se ale předpokládat, že je v něm výhoda administrativní, převážně v účetním úseku společností. To ulehčí finančním úřadům snížením počtu daňových přiznání a hlášení, jelikož skupina ve smyslu zákona o DPH podává pouze jedno daňové přiznání a rovněž hlášení. (3)

Osvobozená osoba

Pojem „osvobozená osoba“ chápeme jako osobu, která je povinná k dani, ale v jiném členském státě Evropské unie podléhá zvláštnímu režimu osvobození pro malé podniky. V České republice se toto osvobození neuplatňuje. (3)

4 Analýza místa zdanitelného plnění

U daňových zákonů je stejně, jako u jakýchkoli jiných zákonů nevysvětlitelně složité pochopit myšlenku ustanovení. Pro úplného neznalého v tomto oboru může být proto jeho podnikání o to více rizikové, pokud nezná veškerá daňová pravidla, které se na něj vážou. Nejenže se bude dopouštět chyb, které by jeho účetnictví nemělo obsahovat, může se však díky neznalosti zákona dostat do problémů s finančními úřady nejen tuzemskými a mohou mu vzniknout vysoké penále za nedodržení standardních postupů či za nesprávné vykázání daně, v neposlední řadě může být veden s podnikatelem soudní spor.

Pro tuto práci byla vybrána daň z přidané hodnoty, která je upravena zákonem o DPH č. 235/2004, ve kterém se budeme převážně pohybovat v ustanoveních týkajících se místa zdanitelného plnění. V tomtéž zákonu jsou definovány základní pojmy, které byly popsány v teoretické části této práce. Místo zdanitelného plnění je podstatou určení daňové povinnosti při intrakomunitárním obchodování. Velmi laicky řečeno může za to, jak ve výsledku daňový doklad vypadá a na čí straně případně v jakém státě je daňová povinnost daň přiznat. Tato bakalářská práce je mimo jiné tvořena s cílem, aby čtenářům pomohla pochopit základní princip určování místa zdanitelného plnění, co se týče daně z přidané hodnoty a byl tento postup užitečný i pro osoby, jež nemají s daňovou problematikou žádné zkušenosti, případně se s takovými pojmy nikdy neseťkali. V následující kapitole si proto ukážeme zprvu princip místa zdanitelného plnění, jak zákon o DPH dělí místo zdanitelného plnění, zobecněním postupu při určení místa plnění poté přeorganizujeme skupiny a předvedeme si, jak určovat místo zdanitelného plnění dle paragrafů uvedených v zákoně o DPH. (Až v následující kapitole bude pojednáno o problematických a velmi specifických případech, které se budou opírat kromě zákona a směrnice o judikáty a případnou praxi).

4.1 Ustanovení vztahující se k místu zdanitelného plnění dle zákona o DPH

V úvodu této kapitoly již zaznělo, že zákon o DPH nějaké členění místa zdanitelného plnění využívá. Takové členění do skupin může být z hlediska teoretického užitečným, nicméně po praktické stránce budeme v jedné z částí této kapitoly používat jiné členění,

tak aby pro případné čtenáře byl snadněji dohledatelný případ vztažený přímo na ně. Nyní si však ve stručnosti předestřeme, jaké členění obsahuje zákon, jaké situace u takového členění mohou dle zákona nastat a které konkrétní paragrafy zákona o DPH danou problematiku řeší.

4.1.1 Dodání zboží

- Místo plnění při dodání zboží (§ 7)
 - a) dodání zboží bez přepravy
 - b) dodání zboží s přepravou
 - c) dodání zboží s instalací nebo montáží
 - d) dodání zboží na palubě veřejných dopravních prostředků
 - e) dodání nemovitosti
- Místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu (§ 7a)
- Místo plnění při zasílání zboží (§ 8)

4.1.2 Poskytnutí služby

- Místo plnění při poskytnutí služby obecně (§ 9)
- Místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi (§ 9a)
- Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci (§ 10)
- Místo plnění při poskytnutí přepravy osob (§ 10a)
- Místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy (§ 10b)
- Místo plnění při poskytnutí stravovací služby (§ 10c)
- Místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku (§ 10d)
- Místo plnění při poskytnutí služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani (§ 10e)
- Místo plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani (§ 10f)

- Místo plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité hmotné věci a práce na movité hmotné věci osobě nepovinné k dani (§ 10g)
- Místo plnění při poskytnutí služeb osobě nepovinné k dani do třetí země (§ 10h)
- Místo plnění při poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby osobě nepovinné k dani (§ 10i)

4.1.3 Pořízení a dovoz zboží

- Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11)
- Místo plnění při dovozu zboží (§ 12)

4.2 Analýza ustanovení vztahující se k místu zdanitelného s členěním do skupin dle stavu osoby

V následující kapitole dochází k přeorganizování skupin, u kterých dochází či nedochází ke zdanitelnému plnění. K této transformaci došlo na základě vzorce sestaveného ze tří otázek. Autorka měla za to, že při hledání správné odpovědi na dané téma si člověk neznalý na tyto 3 otázky odpoví a je schopen se poté v následujících částech kapitol lépe orientovat a snáze dohledá odpověď na jeho konkrétní situaci. Otázky jsou následující:

1. **KDO** jsem?
2. **CO** poskytují?
3. **JAKÉ/JAKOU** poskytují? Případně **JAK** poskytují?

Odpověď na otázku č. 1 nám právě rozděluje kapitoly na ty největší skupiny. U otázky jedna je proto nutné si vybrat z odpovědi:

- a) Osoba nepovinná k dani
- b) Osoba povinná k dani
- c) Plátce

O tom, co která skupina znamená, již bylo pojednáno v teoretické části. Odpověď však můžete hledat i v ZDPH, konkrétně v § 5 a § 6.

Odpověď na otázku č. 2 nám rozděluje místa plnění na dvě podskupiny. K určení je potřeba si určit odpověď, která k nám nejvíce sedí a to:

- a) Zboží
- b) Služba

Odpověď na otázku č. 3 nám již konkretizuje dané plnění a zde je možné se dopracovat k výsledku, kde se místo plnění nachází a jak se má čtenář zachovat z pohledu DPH v dané situaci. Zde již není žádoucí podávat konkrétní odpovědi na otázku, jelikož takovou odpověď je možné dohledat v obsahu této práce.

Tyto skupiny jsou totiž základním prvkem, jež spojuje pravidla určení místa zdanitelného plnění. Co se týče členění dle otázky „jakou“ případně „jak“, je předlohou zákon o DPH. Měl by přece jen poskytnout dostačující informace k určení místa zdanitelného plnění. Pokud se u takových případů objeví nejasnosti, jsou v kapitole zvýrazněny podtržením a taková situace je vysvětlena v následující kapitole problematických případů.

A aby zůstal alespoň z části zachován rozsah práce, vyřadíme z analýzy méně časté případy dle zákona. Zároveň jelikož je místo zdanitelného plnění opravdu rozsáhlé téma, omezíme se proto i v rozsahu co do pohledu příjemce či poskytovatele. Jelikož nám v této práci jde převážně o zlepšení povědomí u osob, které daňový doklad vystavují, budeme se v rámci této práce zabývat pouze dodáním zboží a poskytnutí služeb. Je to taky zákon, který nám určuje, že za správnost dokladu zodpovídá osoba uskutečňující, neboli dodávající či poskytující, zdanitelné plnění.

4.2.1 Osoba nepovinná k dani

Z pohledu osoby nepovinné k dani nevzniká povinnost k žádným úkonům spojeným s daní z přidané hodnoty. Osoba nepovinná k dani je totiž osobou „nepodnikající“. I přesto, že

dojde například na základě ústní dohody k prodeji zboží či poskytnutí služby, prodejce zboží nebo služby tak nečiní soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem za osobu nepovinnou k dani. Nicméně dle diskuzí na internetu se autorka práce setkala s dotazy, korespondující s tímto tématem. Na jednoduchých dvou příkladech si proto jen velmi stručně vysvětleme, jak nakládat s DPH co se týče osob nepovinných k dani. U těchto osob proto nebude potřeba dalšího členění, postačí nám u každé další podkategorie pouze jeden příklad.

Zboží

Za zboží si tedy dosadíme kupříkladu notebook. Osoba nepovinná k dani bude prodávat svůj notebook, který má v osobním vlastnictví, přes internetový portál. Nákup se uskuteční mezi naší osobou nepovinnou k dani a osobou z jiného členského státu taktéž nepovinnou k dani. Jelikož na naši tuzemskou osobu nepovinnou k dani neplatí definice podnikatele ani podnikání, z čehož je nejdůležitější zdůraznit, že tuzemská osoba prodej neprovádí soustavně, nemusí se proto vůbec zabývat zákonem o DPH.

Osoba nepovinná k dani z příkladu s notebookem však může být zároveň i osobou povinnou k dani. Řekněme tedy, že osoba, která výše zmíněný notebook prodávala, zároveň podniká na základě vázané živnosti v oboru účetnictví a je plátcem daně. I přesto že podniká, nemusí notebook prodávat jako osoba povinná k dani a v takovém případě by i přes své podnikání prodávala notebook jako osoba nepovinná k dani. Je to z toho důvodu, že notebook má ve svém osobním vlastnictví, nevyužívala tento notebook v rámci svého podnikání a činnost prodeje notebooku nespadá pod živnost, kterou naše osoba vykonává ani tuto činnost nevykonává soustavně. Pokud by byl notebook nakoupen na DIČ tuzemské osoby, musela by tento notebook prodávat jako osoba podnikající a tento postup bude vysvětlen u další části této kapitoly.

Služby

Za službu si můžeme například dosadit službu přepravy osob. Osoba nepovinná k dani byla jednorázově na základě ústní dohody požádána o přepravu osob z jednoho místa na jiné za

předem dohodnutou úplatu. Vzhledem k tomu, že se nejedná o činnost soustavnou, není tudíž předmětem podnikání a v tomto případě se takové osoby zákon o DPH netýká.

Může nastat situace, kdy je osoba, která je požádána o přepravu osob zároveň osobou povinnou k dani, která na základě vázané živnosti vykonává služby v oboru účetnictví a je plátcem DPH. Služba přepravy osob v tomto případě není vykonávána soustavně a není ani náplní práce takovéto živnosti. Naše osoba nevykonává tuto službu ani za účelem dosažení zisku a tuto službu vykonává jako fyzická osoba nepodnikající. Ani při této situaci proto není, leč osoba povinná k dani, povinna na tento druh služby použít zákon o DPH. Službu proto poskytuje v režimu osoby nepovinné k dani.

* * *

4.2.2 Osoba povinná k dani

Osoba povinná k dani nemusí být nutně plátcem DPH. Registraci k dani si může buďto dobrovolně zvolit nebo se musí plátcem DPH stát po splnění podmínek daných zákonem. Existují však výjimky pro povinnou registraci k DPH. Jednou z nich je výjimka, kterou se osoba povinná k dani stává „plátcem“ i přesto, že nesplnila podmínky pro registraci. Taková situace nastává při přeshraničním plnění. Pokud osoba povinná k dani splní alespoň jednu z podmínek uvedených v § 6g až § 6l, je povinna stát se identifikovanou osobou. Taková osoba vystupuje jako „plátce“, ale pouze při obchodování na vnitřním trhu s výjimkou tuzemska. U následujících případů berme v potaz, že osoba, která vystupuje jako dodavatel zboží či služeb je osobou povinnou k dani v tuzemsku.

Zboží

Jelikož ve výčtu paragrafů, týkajících se identifikované osoby nenalezneme zmínku o dodání zboží, dodání zboží s instalací či montáží nebo zaslání zboží, u dodání zboží nebude proto u osoby povinné k dani žádná odlišnost od standardního postupu určení místa zdanitelného plnění.

Dodání zboží obecně

Za dodání zboží se dle ZDPH považuje převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Místo plnění u dodání zboží osobou povinnou k dani se bude řídit § 7 ZDPH odst. 1 a 2. Tedy, že místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání uskutečněno ať už s přepravou nebo bez přepravy je místo, kde se zboží nachází v době zahájení doručení nebo přepravy, nebo chcete-li v době dodání. Co se týče přeshraničního plnění, nebude v případě dodání zboží osoba povinná k dani dodávající zboží povinna se stát identifikovanou osobou. Není zde proto ani potřeba rozlišovat, komu je zboží dodáváno. Tento postup se aplikuje u dodání zboží jak pro osobu povinnou k dani tak registrovanou k dani. Místem plnění při přeshraničním plnění proto bude za těchto okolností vždy tuzemsko. Za předpokladu, že se dodání zboží uskutečňuje pro osobu nepovinnou k dani, transformuje se pojem dodání zboží na pojem zasílání zboží. K zasílání zboží je poskytnut výklad dále v kapitole 4.3.2. (1, 3, 9)

V případě přeshraničního plnění pro osobu povinnou nebo registrovanou k dani vystaví osoba povinná k dani doklad bez DPH a nemá povinnost stát se identifikovanou osobou.

Dodání zboží s instalací nebo montáží

Dodání zboží může dodavatel poskytovat včetně montáže či instalace přímo v místě doručení zboží. Pokud je zboží dodáváno včetně těchto víceslužeb, poté se na takové dodání zboží pohlíží spíše jako na službu. Avšak jelikož se nejedná o službu uvedenou v § 9 odst. 1, nestává se osoba povinná k dani identifikovanou osobou. Místo zdanitelného plnění je v tomto případě v místě, kde je zboží smontováno či instalováno. (1, 3)

Jelikož v případě přeshraničního plnění poskytovaného osobou povinnou k dani osobě z jiného členského státu povinné či nepovinné k dani dochází k nepřesnému výkladu, bude určení místa zdanitelného plnění a určení osoby, jež je zodpovědná za přiznání daně rozebráno v následující kapitole problematických aspektů.

Zasílání zboží

Místo zdanitelného plnění u zasílání zboží je místo, kde se zboží nachází při ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Aby se jednalo o zaslání zboží, musí být splněny následující podmínky. V první řadě je zaslání zboží pouze tehdy, pokud je zboží přepraveno z členského státu odlišného od členského státu ukončení přepravy. Další podmínkou je, že osoba, které se zboží zasílá, musí být takovou osobou, pro kterou pořízení zboží není předmětem daně. To přesněji znamená, že se jedná o osobu nepovinnou k dani, resp. povinnou k dani, avšak od plnění osvobozenou. To znamená, že se toto ustanovení netýká osob přijímajících zboží, jež jsou osobami povinnými k dani nebo registrovanými k dani. V poslední řadě toto dodání (zaslání) zboží nesmí být dodáním dopravního prostředku, zboží s instalací nebo montáží, anebo jiného zboží vyjmenovaného v § 8 odst. 4. bod c). (1, 9)

V případě, že osoba povinná k dani zasílá zboží do jiného členského státu osobě nepovinné k dani a limit zaslání zboží do státu, kde je doručení ukončeno, nepřekročil částku stanovenou daným státem, je místo plnění tam, kde se zboží nachází při započetí odeslání. Tedy až do doby, kdy nepřekročí limit stanovený příslušným státem, vystaví daňový doklad bez DPH.

Jakmile bude limit překročen, osoba povinná k dani nemá povinnost stát se identifikovanou osobou, nýbrž má povinnost registrovat se k dani v členském státě ukončení odeslání zboží, kde limit pro zasílání zboží překročil. To platí právě i pro osoby povinné k dani, nikoli pouze pro plátce, jelikož to vyplývá z § 8, ve kterém se celou dobu hovoří o osobě povinné k dani.

Služby

Poskytnutí služby obecně

V případě, že osoba povinná k dani poskytuje službu v rámci intrakomunitárního plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH, stává se povinně identifikovanou osobou. To nám vyplývá i z § 6i. Avšak vzhledem k tomu, že § 6i nás odkazuje na § 9 odst. 1, platí povinnost identifikace osoby pouze v případě, že osoba, které službu poskytujeme, je osobou povinnou k dani.

Z toho můžeme odvodit, že služby mimo § 9 odst. 1 se budou řídit standardními pravidly.
(3)

Osoba povinná k dani, která poskytuje službu dle § 9 odst. 1 je povinna se stát identifikovanou osobou. Tato osoba vystaví doklad bez vyčíslení DPH a daňovou povinnost přenesou na osobu povinnou v jiném členském státě, které je služba poskytována.

Osoba povinná k dani, která poskytuje službu dle § 9 odst. 2, zůstává místo zdanitelného plnění v tuzemsku a nemá proto povinnost stát se identifikovanou osobou, doklad vystaví standardně jako při postupu fakturace v tuzemsku tedy bez DPH.

Poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci

V § 10 ve zkratce stojí, že místem zdanitelného plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci je místo, kde se nemovitá věc nachází. Takové poskytnutí ze strany osoby povinné k dani je velmi častou záležitostí. Může jít například o stavební práce, renovační a revitalizační služby, služby odhadce, znalce, architekta a jiné poskytované nejen v tuzemsku, ale v hojném počtu i v zahraničí.

Jelikož se jedná o službu dle § 10, není možné v tomto případě se stát identifikovanou osobou jako v případě služby dle § 9 odst. 1. Musí v tomto případě vystupovat jako standardní neplátce DPH i při přeshraničním plnění. Místo plnění je však dle § 10 v místě, kde se nachází nemovitost. (9)

Jelikož v případě přeshraničního plnění poskytovaného osobou povinnou k dani osobě z jiného členského státu povinné či nepovinné k dani dochází k nepřesnému výkladu, bude určení místa zdanitelného plnění a určení osoby, jež je zodpovědná za přiznání daně rozebráno v následující kapitole problematických aspektů.

Poskytnutí přepravy osob

U poskytnutí přepravy osob je v zákoně pouze krátká zmínka. Z této zmínky není vůbec patrné, na čí straně je povinnost daň přiznat a na jakém místě. Paragraf ZDPH č. 10 uvádí

pouze, že místem plnění při poskytnutí přepravy osob je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje. (9)

Opět hovoříme o službě, která nespadá pod § 9 odst. 1. Není tedy možné stát se identifikovanou osobou a přenést plnění na odběratele služeb systémem reverse charge. Z komentáře k ZDPH vyplývá, že je povinnost daň přiznat ve všech státech neboli je místo zdanitelného plnění ve státech, ve kterých se přeprava osob uskutečňuje. Pokud se tedy jedná o přepravu osob mezi různými členskými státy, u takového případu nám komentář k ZDPH říká, že taková přeprava osob je v tuzemsku osvobozena od DPH, v jiných státech je potřeba si zajistit informace o příslušném daňovém zákonu a povinností plynoucí z tohoto plnění. (1)

V případě přeshraničního plnění (dopravy mezi různými státy EU) poskytovaného osobě registrované k dani, povinné k dani nebo nepovinné k dani, osoba povinná k dani v tuzemsku nepřizná tuzemskou daň, ale má povinnost zjistit si daňové předpisy ve státech, ve kterých je místo zdanitelného plnění.

Poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy

Poskytnutí takových služeb je rozděleno do dvou režimů. Tyto režimy je poskytnutí takových služeb s oprávněným vstupem a s neoprávněným vstupem. Oprávněným vstupem se rozumí akce, která je pořádána pro širokou veřejnost, což znamená, že účast není omezena. Dle toho se odvíjí osoba, která má povinnost daň přiznat. Místem plnění je dle § 10b místo, kde se taková akce koná. V případě intrakomunitárního plnění je to místo v jiném státě. (1, 9)

Jelikož v případě přeshraničního plnění poskytovaného osobou povinnou k dani osobě z jiného členského státu povinné či nepovinné k dani dochází k nepřesnému výkladu, bude určení místa zdanitelného plnění a určení osoby, jež je zodpovědná za přiznání daně rozebráno v následující kapitole problematických aspektů.

Poskytnutí stravovací služby

Při poskytnutí stravovací služby je dle § 10c místo plnění tam, kde je stravovací služba skutečně poskytnuta. Z toho vyplývá, že pokud by byla služba poskytnuta v jiném členském státě, je místem plnění členský stát, kde se taková služba poskytuje. Ustanovení § 10c ještě konkretizuje místo plnění při poskytnutí stravovací služby na palubě lodi nebo jiného dopravního prostředku. Takové plnění však v rámci této práce nebude analyzováno. (9)

Jelikož v případě přeshraničního plnění poskytovaného osobou povinnou k dani osobě z jiného členského státu povinné či nepovinné k dani dochází k nepřesnému výkladu, bude určení místa zdanitelného plnění a určení osoby, jež je zodpovědná za přiznání daně rozebráno v následující kapitole problematických aspektů.

Poskytnutí nájmu dopravního prostředku

U poskytnutí nájmu dopravního prostředku vycházíme z § 10d, který rozlišuje nájem krátkodobý a jiný než krátkodobý nájem dopravního prostředku. Krátkodobým nájmem dopravního prostředku se rozumí nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní. Pokud se jedná o krátkodobý nájem, místo plnění se nachází v místě, kde je dopravní prostředek skutečně přebírán. (9)

Jelikož v případě přeshraničního plnění poskytovaného osobou povinnou k dani osobě z jiného členského státu povinné či nepovinné k dani dochází k nepřesnému výkladu, bude určení místa zdanitelného plnění a určení osoby, jež je zodpovědná za přiznání daně rozebráno v následující kapitole problematických aspektů.

Poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby

Jelikož dnešní dobou vládne internet a elektronika způsobila k přenosu dat, poskytování a přijímání elektronických služeb je již běžnou součástí života většiny osob. S dobou musí jít i zákony. Proto vznikl dne 1.1.2015 nový pojem „jedno správní místo“. (9)

V první řadě si uvedme, jak to funguje při poskytování služeb osobou povinnou k dani osobám povinným nebo registrovaným k dani v rámci intrakomunitárního plnění. Taková situace se bude posuzovat dle § 9 odst. 1. Z čehož vyplývá, že pokud si osoba povinná nebo registrovaná k dani v jiném členském státě koupí jakoukoli elektronicky poskytovanou službu, bude místem plnění v sídle příjemce. To však pouze tehdy, když takovou službu nakoupí v režimu osoby povinné nebo registrované. (1)

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobou povinnou k dani osobě povinné nebo registrované k dani v jiném členském státě, vystaví osoba povinná k dani v tuzemsku doklad bez vyčíslení DPH a nemá povinnost daň přiznat. Tato daňová povinnost se přenesse na odběratele takových služeb do místa, kde má odběratel sídlo.

U poskytování takového druhu služeb osobě nepovinné k dani již nelze posuzovat dle § 9, nýbrž pro takové plnění vznikla nová úprava, která je zakotvena ve směrnici Rady 2008/8/ES v pododdílu 8 článku 58. Tento systém bude vysvětlen v následující kapitole problematických případů. (23)

Poskytnutí služby do třetí země

O službách poskytovaných osobám ve třetích zemích není v zákoně až tolik pojednáno. Stanovení místa plnění při poskytnutí služeb do třetích zemí hovoří § 9a a 10h. Těmito ustanoveními je však konkretizováno místo zdanitelného plnění ve specifických případech. U § 9a se jedná o poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi, avšak je zároveň plátcem, je tedy registrován k dani v tuzemsku. Dále § 10h pojednává o místě zdanitelného plnění při poskytnutí vybraných služeb osobě nepovinné k dani ze třetí země. (9)

V první řadě si však řekněme, jak to funguje obecně. Pokud osoba povinná k dani poskytuje službu do třetí země, řídí se § 9 odst. 1 u standardních služeb nevyjmenovaných v § 10 až 10d. (3, 9)

V případě poskytnutí služby do třetí země osobě povinné k dani, je místo zdanitelného plnění ve třetí zemi. Osoba povinná k dani v tuzemsku vystaví doklad bez vyčíslení DPH a nevzniká jí povinnost daň přiznat.

Je však v přeshraničním styku běžné, že osoba povinná k dani poskytuje služby nejenom osobám povinným k dani ze třetích zemí, ale rovněž běžným občanům třetích zemí, tedy osobám nepovinným k dani ve třetích zemích. V takovém případě přichází v úvahu § 10h, kde se o takovém poskytnutí ustanovuje, že místem zdanitelného plnění je třetí země, avšak pouze u služeb vyjmenovaných v § 10h, což jsou tyto následující služby:

- a) převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva,
- b) reklamní službu
- c) poradenskou, inženýrskou, konzultační, právní, účetní a jinou podobnou službu, stejně jako zpracování dat a poskytnutí informací,
- d) bankovní, finanční a pojišťovací služby, s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek,
- e) poskytnutí pracovníků,
- f) nájem movitého hmotného majetku, s výjimkou dopravních prostředků,
- g) poskytnutí přístupu do přepravní nebo distribuční soustavy pro plyn nacházející se na území Evropské unie nebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené, do elektroenergetické soustavy anebo do sítí tepla nebo chladu a poskytnutí přepravy či distribuce plynu, tepla nebo chladu anebo poskytnutí přenosu či distribuce elektřiny prostřednictvím těchto soustav nebo sítí, včetně poskytnutí přímo souvisejících služeb,
- h) zavázání se k povinnosti zdržet se zcela nebo zčásti uskutečňování ekonomické činnosti nebo práva v písmenech a) až g). (9)

V případě poskytnutí výše uvedené služby do třetí země osobě nepovinné k dani, je místo zdanitelného plnění ve třetí zemi. Osoba povinná k dani vystaví daňový doklad bez vyčíslení DPH.

Je však na pováženou, zda nebude mít taková osoba poskytující službu povinnost registrace k DPH ve třetí zemi. Osoba povinná k dani má proto povinnost zajistit si informace týkající se daňových zákonů v příslušné třetí zemi a zamezit tak problémům vzniklých nedodržením takových předpisů.

4.2.3 Plátce

Plátcem je osoba registrovaná k dani v tuzemsku. Podrobnější definice je uvedena v teoretické části této práce. Z pohledu plátce se může zdát jednodušší určit místo zdanitelného plnění, resp. osobu povinnou daň přiznat. Je pravdou, že poskytované výklady jsou nejvíce zaměřeny právě na plátce. Nadto by měl být plátce již dostatečně informován ohledně svých daňových povinností.

Zboží

Dodání zboží obecně

Místo zdanitelného plnění při dodání zboží dle § 7 odst. 1 je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje, a to za podmínky, že je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy. Rozlišení, zda se jedná o plnění bez přepravy, nebo s přepravou a toto zboží tak opustí území tuzemska, je pro plátce podstatnou podmínkou. Tento systém funguje převážně u maloobchodů, kdy dochází ze strany kupujícího k nákupu v kamenném obchodě, kupující však může být registrován k dani v jiném členském státě ale vzhledem k absenci k přepravě, kterou by prodávající neměl, jak správci doložit, musí proto při prodeji přiznat daň i přesto, že je kupující registrován k dani. Obdobně by to fungovalo v takové situaci, kdy by tuzemský plátce daně dodával zboží sice osobě z jiného členského státu, ale pouze v rámci České republiky. Takové dodání by se nepovažovalo za dodání zboží do jiného členského státu, i přesto, že by odběratel byl registrován k dani ve svém členském státě. (1, 3, 9)

V zákonu o DPH §7 odst. 2 je dále stanoveno místo plnění při dodání zboží, které je právě spojeno s přepravou nebo odesláním. V těchto případech může přepravu zboží zajišťovat prodávající, kupující nebo zmocněná třetí osoba, kterou může uskutečněním přepravního

výkonu pověřit, resp. zmocnit jak kupující, tak prodávající. V praxi to bývá obvykle spediční firma nebo přímo dopravce. V případě dodání včetně přepravy je místem plnění místo, kde se přeprava začíná uskutečňovat. Z pohledu intrakomunitárních dodávek se při dodání zboží do jiného členského státu pro osobu povinnou nebo registrovanou k dani v jiném členském státě, uplatní se systém reverse charge podle § 64 ZDPH. U dodání zboží osobě nepovinné k dani se dodání zboží transformuje na zasílání zboží. Výklad zasílání zboží z pohledu plátce je poskytnut dále v kapitole 4.3.3. (1, 9)

Dodání zboží plátcem osobě povinné k dani nebo registrované k dani v jiném členském státě v rámci území ČR se nepovažuje za intrakomunitární plnění a plátce proto vystaví doklad s vyčíslením tuzemské DPH a má povinnost DPH v tuzemsku přiznat.

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě povinné k dani v jiném členském státě vystaví daňový doklad včetně vyčíslení tuzemské DPH a má povinnost přiznat daň. To vyplývá § 7 odst. 2, kdy v tomto případě bude místo plnění v tuzemsku. Ustanovení § 64 se v tomto případě nepoužije. Pokud by ale osoba povinná k dani v jiném členském státě splnila touto dodávkou zboží podmínky pro identifikaci k dani nebo by k dani již byla identifikována, byla by osoba z jiného členského státu povinna poskytnout dodavateli DIČ identifikované osoby a osoba dodávající zboží by měla možnost daň převést na tuto osobu. Vystavila by tudíž v tomto případě doklad bez vyčíslení DPH a nevznikla by jí povinnost daň přiznat. (9)

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě registrované k dani v jiném členském státě vystaví plátce doklad bez vyčíslení DPH a daňovou povinnost přenesse na odběratele zboží. To je podloženo § 64. Zároveň v dokladu musí být uvedeno, že se jedná o reverse charge. (9)

Dodání zboží s instalací nebo montáží

Podniky mohou nabízet své zboží s možností instalace či montáže, a to buďto svými prostředky nebo pomocí třetí strany (nazývána také jako subdodávka). Tato ať už instalace vlastními prostředky nebo pomocí subdodávky běžně bývá ujednána na základě smlouvy o dílo, kde ovšem poté zaniká terminologie dodání zboží podle § 13 zákona o DPH a díky

tomuto vzniká činnost dodání služby. Pokud by bylo zboží zakoupeno osobou z jiného členského státu a byla by u tohoto zboží provedena montáž rovněž v jiném členském státě, místem plnění bude místo v jiném členském státě, a to bez ohledu na to, zdali je osoba v jiném členském státě registrována k dani či nikoliv. (3)

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě nepovinné k dani v jiném členském státě, plátce vystaví doklad včetně vyčíslení DPH příslušného státu, kde se nachází místo zdanitelného plnění a je povinen daň přiznat ve státu s místem zdanitelného plnění. Z toho mu vyplývá i povinnost registrovat se k dani v jiném členském státě případně daň přiznat v jiném členském státě za pomoci daňového zástupce.

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě povinné nebo registrované k dani v jiném členském státě, plátce vystaví doklad bez vyčíslení DPH. Osoba, která je povinna daň přiznat, je osoba, která zboží včetně montáže či instalace přijímá ve svém státě.

Dodání nových dopravních prostředků

Dodání nového dopravního prostředku nebylo u osoby povinné k dani rozebráno z toho důvodu, že nový dopravní prostředek zpravidla nedodává osoba povinná k dani, nýbrž je dodávající osobou plátce DPH. Jelikož jsou nové dopravní prostředky v rámci zákona o DPH poměrně specifickým zbožím, proto je na místě takový dopravní prostředek dříve, nežli bude rozebráno místo plnění a následné uplatnění DPH, rozebrat po stránce vlastností.

Novým dopravním prostředkem je motorové pozemní vozidlo s obsahem válců větším než 48 cm³ či s výkonem vyšším než 7,2 kW, pokud bylo dodání do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu (den uvedení do provozu je více rozebrán v § 19 odst. 2), popřípadě má najeto méně než 6 000 km. Novým dopravním prostředkem může být také loď nebo letadlo a vlastnosti těchto prostředků jsou podrobně rozebrány v zákonu o DPH § 4 odst. 4 písm. b). (1, 9)

Nicméně dodání nového dopravního prostředku z pohledu tuzemského plátce osobě registrované k dani v jiném členském státě, se chová jako dodání jakéhokoli zboží, proto se

zde uplatní přenesení daňové povinnosti na pořizovatele, to vychází z § 19 odst. 1. V případě, že by příjemce nového dopravního prostředku byla osoba z jiného členského státu, která není registrována k dani, byl by i přesto plátce dodávající nový dopravní prostředek osvobozen od daně. V poslední řadě je v zákoně o DPH § 19 odst. 8 výslovně uvedeno, že při takovém plnění musí dodavatel vystavit daňový doklad, který bude obsahovat údaj, že se jedná o nový dopravní prostředek a informace k dopravnímu prostředku toto potvrzující. (1 a 9)

Jelikož v případě přeshraničního plnění poskytovaného plátcem osobě nepovinné k dani v jiném členském státě dochází k nepřesnému výkladu, bude určení místa zdanitelného plnění a určení osoby, jež je zodpovědná za přiznání daně rozebráno v následující kapitole problematických aspektů.

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě povinné k dani v jiném členském státě plátce vystaví doklad bez vyčíslení DPH a není povinen daň přiznat. V tomto případě je plátce osvobozen od daně a osoba povinná k dani v jiném členském státě je povinna se dostavit s podklady o koupi nového dopravního prostředku na příslušný úřad, který daň doměří.

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě registrované k dani v jiném členském státě plátce vystaví doklad bez vyčíslení DPH a není povinen daň přiznat. V tomto případě je plátce osvobozen od daně a daňová povinnost daň přiznat je na straně kupujícího.

Místo plnění při zasilání zboží

I v případě zasilání zboží plátcem musí být splněny podmínky, aby se o zasilání zboží jednalo. Tyto podmínky si proto nyní připomeňme. První podmínkou je dodání zboží mezi členskými státy v případě, že je zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu a jeho přeprava či dodání končí v jiném členském státě, a to osobou povinnou k dani, která zboží dodává, případně zmocněnou třetí osobou. Klíčovou podmínkou je druhá podmínka, kterou je dodání zboží osobě, pro kterou pořízení tohoto zboží v členském státě ukončení přepravy či dodávky není předmětem daně. V poslední řadě nám zákon stanovuje, že zboží

nesmí být nový dopravní prostředek, zboží s instalací nebo montáží nebo použité zboží, umělecké dílo, sběratelský předmět či starožitnost, tyto položky podléhají zvláštnímu režimu. (3)

Stejně jako u zasílání zboží osobou povinnou k dani osobě, která v jiném členském státě není povinna k dani, je místo zdanitelného plnění i u plátce podrobena podmínce limitu zaslání zboží do daného členského státu. Nezapomeňme také uvést, že stejně jako osoba povinná k dani, má rovněž plátce možnost zvolit si místo zdanitelného plnění tím místem, kde dochází k ukončení odeslání nebo přepravy i v případě nepřekročení limitu, resp. za podmínek uvedených v § 8 odst. 2. Z čehož vyplývá, že je plátce povinen se registrovat k dani v takovém členském státě. Tento postup musí dodržovat ještě další rok poté, co se takto rozhodla. Je však doporučeno dohledat v zákoně příslušného státu, zda ustanovení § 8 odst. 3 je obsaženo v ZDPH takového členského státu. (9)

V případě zasílání zboží v rámci intrakomunitárního plnění osobě nepovinné k dani při nepřekročení limitu pro zasílání zboží do příslušného členského státu je místem zdanitelného plnění místo, kde se zboží nachází v době zahájení odeslání nebo přepravy. V případě plátce je to tuzemsko a plátce má povinnost vystavit doklad včetně vyčíslení DPH.

V případě zasílání zboží v rámci intrakomunitárního plnění osobě nepovinné k dani při překročení limitu pro zasílání zboží do příslušného členského státu je místem zdanitelného plnění místo, kde se zboží nachází v době ukončení jeho odeslání nebo přepravy. V takovém případě je plátce povinen registrovat se k dani v příslušném členském státě a přiznat daň v tomto státě. Následně vystaví daňový doklad včetně daně příslušející danému členskému státu.

Služby

Poskytnutím služby se dle § 14 pro účely zákona o DPH rozumí veškeré činnosti, které se nepovažují za dodání zboží. Záměrně je v předchozí větě uvedeno pro účely zákona o DPH, jelikož novela zákona k 1.1.2014 přesunula věc pod pojem zboží a rovněž převod či přechod nemovité věci pod dodání zboží. (9)

Poskytnutí služby obecně

U poskytnutí služeb platí, že se za místo zdanitelného plnění považuje místo, kde má příjemce služby sídlo, to však pouze u osob povinných k dani, jež jsou příjemci služeb, jak nám vyplývá z § 9 odst. 1. Následně platí, že pokud by byla služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, je místem zdanitelného plnění místo, kde se nachází sídlo subjektu, který službu poskytuje. Toto pravidlo vyplývá opět z § 9 ovšem z odstavce 2. Služby dle § 9 jsou takové služby, které nejsou vyjmenovány v ustanoveních následujících po § 9, tedy v § 10 až § 10d (3)

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě povinné k dani nebo registrované k dani vystaví plátce doklad bez vyčíslení DPH a povinnost přiznat daň přenesse na subjekt, jež zdanitelné plnění přijímá.

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě nepovinné k dani vystaví u standardních služeb, na něž se vztahuje § 9 odst. 2 doklad s vyčíslením příslušné tuzemské DPH. Povinnost daň přiznat zůstává v tuzemsku a tuto daň přiznává plátce poskytující službu.

Poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci

Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci je nám už známo z definování takového místa u osoby povinné k dani. U osoby povinné k dani však nebylo místo zdanitelného plnění a osoba povinná přiznat daň specifikována, jelikož je takové určení poměrně problematické a bude rozebráno v následující kapitole. Připomeňme si pouze ve stručnosti, kde se nachází místo zdanitelného plnění u poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci.

U poskytnutí služeb vztahujících se k nemovité věci je místo zdanitelného plnění v místě, kde se nemovitost nachází. Při intrakomunitárním plnění bude toto místo v jiném členském státě. I přesto, že je místo zdanitelného plnění za každých okolností vztahováno na nemovitost a nelze s místem plnění hýbat, rozdíly tentokrát budeme hledat u osoby, které je služba vztahující se k nemovité věci poskytnuta. (9)

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě registrované nebo povinné k dani v jiném členském státě, vystaví plátce doklad bez vyčíslení DPH a přenesse daňovou povinnost na subjekt, který službu přijímá. Ten pak přizná daň dle daňového zákona v příslušném státě.

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě nepovinné k dani v jiném členském státě je plátce povinen se registrovat k dani ve státě určení místa zdanitelného plnění a splnit tak daňovou povinnost v tomto státě.

Poskytnutí služby přepravy osob

Paragraf 10a pouze jednou větou určuje, kde se nachází místo plnění při přepravě osob. U tohoto ustanovení jsme si však vysvětlení již poskytli u osoby povinné k dani. Toto ustanovení platí jak pro přepravu linkovou (pravidelnou), tak i pro nepravidelnou a rovněž pro přepravu uskutečňovanou mezi členskými státy. U přepravce, který uskutečňuje přepravu osob mezi členskými státy, musíme přepravu rozdělit do více částí, dle místa, kudy linková nebo nepravidelná přeprava skutečně projíždí, jelikož přeprava osob není ve Společenství upravena jednotně, a proto je uplatnění daně u takové služby svěřeno jednotlivým státům. Tyto státy u takového plnění svěřují přiznání dani poskytovateli této služby nebo ho osvobozují. (1)

V případě mezistátní přepravy osob je plátce povinen vystavit doklad takovým způsobem, aby zohlednil daňové předpisy daného státu či daných států, kde se přeprava skutečně uskutečňuje. V České republice je mezistátní přeprava osob osvobozena což vyplývá z § 70 ZDPH.

Poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy

U poskytnutí tohoto typu služeb se řídí § 10b, kde je rozlišováno, zdali se jedná o akci, kde je umožněn oprávněný vstup či nikoliv. Oprávněný vstup jsme si specifikovali již u osoby povinné k dani. U plátce však platí, že pokud je akce pořádána s neoprávněným vstupem, tedy jedná se o soukromou akci pro jiný subjekt povinný nebo registrovaný k dani, jedná se o službu ve smyslu § 9 odst. 1. (1)

V případě přeshraničního plnění osobě povinné nebo registrované k dani, a pokud se jedná o akci s neoprávněným vstupem, vystaví plátce daňový doklad bez vyčíslení DPH a přenesse daňovou povinnost na osobu z jiného členského státu.

U oprávněného vstupu, tedy u akce dostupné veřejnosti, je místo zdanitelného plnění místo, kde se taková akce koná. V případě přeshraničního plnění je místem plnění jiný členský stát. (1)

V případě přeshraničního plnění osobě nepovinné k dani, a pokud se jedná o akci s oprávněným vstupem, je plátce poskytující službu povinen zajistit si daňové předpisy daného členského státu a s největší pravděpodobností bude povinen registrovat se k dani v jiném členském státě a přiznat daň v místě plnění.

Poskytnutí stravovací služby

Při poskytování stravovací služby je místem plnění místo, kde je stravovací služba skutečně poskytnuta. Pro upřesnění je stravovací služba definována jako činnost spočívající v přípravě a prodeji pokrmů a nápojů k bezprostřední spotřebě v provozovně, v níž jsou prodávány. Při intrakomunitárním plnění bude proto místo plnění v jiném členském státě. (1, 3, 9)

V případě přeshraničního plnění se dá předpokládat, že je plátce povinen se registrovat k dani v členském státě, ve kterém je stravovací služba poskytnuta, jelikož ve většině států podléhá stravovací služba dani z přidané hodnoty. Při takovém postupu by to znamenalo, že se plátce stane i osobou registrovanou a tudíž, že vystavuje doklady s vyčíslením DPH příslušného státu.

Poskytnutí nájmu dopravního prostředku

Poskytnutí nájmu dopravního prostředku zákon rozlišuje na dva typy. Jedná se o krátkodobý a dlouhodobý nájem. Krátkodobým nájmem se rozumí nepřetržité držení dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní mimo loď. U krátkodobých nájmu je místo plnění určeno dle místa převzetí dopravního prostředku do užívání. Za dopravní

prostředek se dle § 4 odst. 3 považuje nejen automobil, ale rovněž motocykl či jízdní kolo.
(3)

Pokud by zákazníkem byla osoba povinná k dani ve stejném členském státě, ve kterém dojde k převzetí dopravního prostředku, přenášela by se povinnost na osobu povinnou z jiného členského státu. Pokud by však byla osobou nepovinnou, bylo by v kompetencích osoby poskytující nájem dopravního prostředku zajistit si daňové předpisy a zachovat se podle nich, například se registrovat k dani v jiném členském státě. (9)

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě povinné k dani a v případě předání dopravního prostředku v členském státě, ve kterém je osoba přijímající službu registrována nebo identifikována k dani plátce vystaví doklad bez vyčíslení DPH a je mu umožněno přenést daňovou povinnost na tuto registrovanou osobu.

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě nepovinné je plátce povinen se řídit daňovými předpisy státu, v němž došlo k předání dopravního prostředku.

Mohla by však nastat situace, kdy plátce poskytuje nájem dopravního prostředku osobě povinné k dani nebo registrované k dani v jiném členském státě, k předání ale dojde v odlišném státě od sídla plátce a osoby povinné nebo registrované. V takovém případě by se ve státě, kde se nachází místo zdanitelného plnění měl registrovat plátce poskytující službu nájmu dopravního prostředku, jelikož se jedná o poskytnutí služby, nikoliv dodání zboží, které může být bez ohledu na takovou skutečnost osvobozeno od daně dle § 64 ZDPH. O této problematice se však v komentářích ani ve výkladech nehovoří, je to proto pouze subjektivní názor autorky této práce.

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě povinné nebo registrované k dani v jiném členském státě a místo plnění by se nacházelo ve státě odlišném od sídla plátce a osoby povinné nebo registrované, je plátce poskytující službu povinen zajistit si daňové předpisy státu, v němž se nachází místo zdanitelného plnění a při vystavování dokladu se řídit těmito předpisy.

U dlouhodobých pronájmů osobám nepovinným k dani se určí místo plnění dle § 4 odst. 1 písm. h) a to místem kde má podle registru osob bydliště, proto poskytovatel služby nemá povinnost přiznat daň v tuzemsku, nýbrž ve státě, kde se nachází místo zdanitelného plnění. Pokud je jiný, než krátkodobý nájem poskytován osobě povinné k dani, pak se místo plnění určí dle § 9 odst. 1. (3)

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě povinné k dani nebo registrované k dani v případě jiného než krátkodobého nájmu dopravního prostředku plátce vystaví doklad bez vyčíslení DPH a povinnost přiznat DPH se dle § 9 odst. 1 přenáší na osobu z jiného členského státu, kde se taky nachází místo plnění.

V případě přeshraničního plnění poskytovaného osobě nepovinné k dani v případě jiného než krátkodobé nájmu dopravního prostředku se plátce musí seznámit s daňovými předpisy daného státu a přiznat DPH dle takových předpisů.

Poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby

Řešení určení místa zdanitelného plnění k poskytnutým telekomunikačním službám, službám rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaným službám bylo z části poskytnuto již už osoby povinné k dani. V případě plátce se bude tento postup chovat stejně. Tedy že místo zdanitelného plnění při poskytnutí takové služby osobě povinné nebo registrované k dani bude v místě sídla osoby službu přijímající. (1)

V případě přeshraničního plnění poskytovaného plátcem osobě povinné nebo registrované k dani v jiném členském státě, vystaví plátce doklad bez vyčíslení DPH a daňovou povinnost přenesse na osobu tuto službu odebírající.

K případu, kdy plátce poskytuje takovýto typ služby osobě nepovinné k dani, bude stejně jako u osoby povinné k dani poskytnuto řešení v následující kapitole problematických případů.

4.3 Problematické určení místa zdanitelného plnění a osoby povinné daň přiznat

Problematické v rámci tohoto tématu je vše, čemu člověk, který se s touto problematikou setká, nerozumí. Jsou to takové situace, které není sám schopen si vyložit na základě ustanoveních či výkladů a komentářů. Nelze proto objektivně říci, co je problematické. I z toho důvodu, je v předchozí kapitole pojednáno, byť o jednoduchých situacích, které zákon přímo definuje, avšak nesprávným výkladem se může taková osoba dostat do problémů s daňovými úniky. Autorka této práce však z určitých pohledů vybrala takové případy, které buď nemají dostatečný výklad, nemají žádný výklad nebo o nich zákon vůbec konkrétně nehovoří.

V první řadě si objasníme situace, na které jsme narazili při analýze místa zdanitelného plnění v předchozí kapitole. Takové případy jsou v zákoně ustanoveny, mají výklad, tento výklad je však nedostačující k určení osoby povinné daň přiznat a místo, kde se taková daň má přiznat.

4.3.1 Problém č. 1 – poskytnutí specifických služeb osobou povinnou k dani

V předchozí kapitole jsme identifikovali u osob povinných k dani plnění, kterými jsou specifické služby, u kterých je nedostačující výklad k zákonu. Je na jednu stranu pochopitelné, že výklad k takovým situacím není jednoznačný, jelikož u takových plnění to není pouze zákon o DPH platný v ČR, který stanovuje osobu daň přiznat v určitém místě plnění.

Jedná se tedy o situace dodání zboží s instalací nebo montáží; poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci; poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy; poskytnutí stravovací služby a poskytnutí nájmu dopravního prostředku.

Tato plnění mají jeden specifický rys, který je u všech stejný. Místo plnění se u takového dodání zboží nebo takového poskytnutí služby nachází při intrakomunitárním plnění vždy v jiném členském státě bez ohledu na to, jaké osobě jsou zboží nebo služba poskytovány.

Z toho důvodu, pokud bude plnění podléhat zdanění v daném členském státě, bude muset být daň přiznána ve výši příslušného státu. Nicméně je nutné upozornit na následující.

Proberme si dále situaci, která je v rámci takového plnění tou snazší. Jde o situaci, kdy je takové dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněno pro osobu povinnou k dani nebo registrovanou k dani v jiném členském státě. V tomto případě má osoba povinná k dani, která plnění uskutečňuje možnost přenést daňovou povinnost na osobu, která uskutečnění přijímá, pokud tento druh dodání zboží či služby není od daně v daném členském státu osvobozen. Například ve Slovenském zákoně o DPH to vyplývá z § 69 odst. 2, který říká:

„Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko v tuzemsku, je povinná platiť daň pri službách uvedených v § 16 ods. 1 až 4, 10 a 11 a pri tovare dodanom s inštaláciou alebo montážou, ktoré jej dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo zahraničná osoba z tretieho štátu, ak miesto dodania služby alebo tovaru je v tuzemsku.“ (17)

To zamezí registraci osoby povinné k dani z tuzemska v jiném členském státě. I přesto, že v rámci harmonizace je pravděpodobné, že se tento postup provede ve většině členských států, je v této situaci doporučeno zohlednit daňové předpisy příslušného členského státu.

U situace, kdy je tento typ dodání zboží či poskytnutí služby uskutečňován pro osobu nepovinnou k dani však může vyvstat otázka, zda je osoba povinná k dani, která zboží nebo službu dodává povinna daň přiznat. Nelze totiž v tomto případě po standardním občanovi chtít, aby daň při jakémkoli takovém plnění přiznával. V případě dovozu zboží ze třetích zemí odvedení daně zajistí celní úřad. V tomto případě by však měla daň přiznat osoba, která plnění uskutečňuje v tom státě, kde je místo plnění.

Řekněme tedy, že by naše osoba povinná k dani dodávala tento typ zboží či služby na Slovensko osobě nepovinné k dani čili standardnímu občanovi Slovenska. Místo plnění je dle českého ZDPH na Slovensku. Daň přiznat tudíž vzniká na Slovensku. Je však možné takové dodání služby považovat za zdanitelné plnění, když osoba povinná k dani nemá v tuzemsku povinnost přiznávat daň při uskutečnění takového plnění?

Pokud nahlédneme do slovenského zákona o DPH, dočteme na v § 5 odst. 1 následující:

Zdanitelná osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle nezdržiava (ďalej len "zahraničná osoba"), je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň Daňovému úradu Bratislava pred začatím vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane okrem dovozu tovaru. Žiadosť o registráciu pre daň nie je povinná podať zahraničná osoba, ak dodáva len

a) prepravné služby a s nimi súvisiace doplnkové služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 47 ods. 6, 8, 10 a 12 a § 48 ods. 8,

b) služby a tovar s inštaláciou alebo montážou a osobou povinnou platiť daň je príjemca (§ 69 ods. 2 až 4),

c) tovar podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f) a osobou povinnou platiť daň je platiteľ alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo § 7a (§ 69 ods. 9),

d) tovar z tuzemska do iného členského štátu, ktorý bol dovezený z tretieho štátu, a zahraničná osoba bola zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69a, alebo e) tovar v rámci trojstranného obchodu podľa § 45, na ktorom je zúčastnená ako prvý odberateľ. (17)

Za zdaniteľnou osobu se v tomto prípade považuje osoba povinná k dani. Vykonáva však osoba povinná k dani z tuzemska službu, ktorá je predmetem daně, když v tuzemsku daň přiznávat nemusí? To nám určuje § 2 odst. 1 slovenského ZDPH:

Predmetom dane je

a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou¹, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby

b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. (17)

Z toho vyplývá, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje plnění výše uvedeným způsobem pro osobu nepovinnou k dani a místem zdanitelného plnění je jiný členský stát, je minimálně v případě Slovenska povinná stát se plátcem na Slovensku. Pak se na osobu povinnou k dani, která se stane plátcem na Slovensku, vztahuje slovenský ZDPH. Taková

osoba proto vystaví doklad s vyčíslením správné výše DPH pro Slovensko a tuto daň musí přiznat příslušnému finančnímu úřadu.

Lze předpokládat, že s ohledem na harmonizaci daně z přidané hodnoty v rámci EU bude postup vycházet z obdobných ustanovení, jako platí ve Slovenském zákoně o DPH.

4.3.2 Problém č. 2 – dodání nového dopravního prostředku plátcem osobě nepovinné k dani

I u plátce jsme identifikovali plnění, které je dle zákona a výkladu nejednoznačné. Takovým plněním je dodání nového dopravního prostředku v rámci uskutečňování přeshraničního plnění osobě nepovinné k dani. Tato situace není tolik neskutečná, ba naopak. Uvažujme ale, že nové dopravní prostředky dost často dodávají plátcí, kteří mají k dispozici účetní oddělení a jsou proto schopni si zajistit korektní vystavení dokladu.

Nicméně si dále analyzujeme, jak se k takovému plnění staví zákon. Dle § 19, který mimochodem samostatně určuje postup při stanovení zdanitelného plnění při dodání nového dopravního prostředku, nám odst. 4 určuje, že při dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě je dodavatel nového dopravního prostředku osvobozen od daně. Z tohoto ustanovení se na naši situaci vztahuje věta, která přesně zní:

„Plátce, který dodává za úplatu nový dopravní prostředek do jiného členského státu osobě, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, pokud je nový dopravní prostředek přemístěn do jiného členského státu a plátce společně s pořizovatelem předloží místně příslušnému správci daně hlášení o dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu ve lhůtě pro podání daňového přiznání, ke kterému přiloží kopii vystaveného daňového dokladu.“ (9)

Lze však za osobu neregistrovanou považovat i osobu, která je nepovinná k dani?

Pokud v zákoně o DPH dojdeme až k § 64 a nahlédneme do odstavce 2, můžeme si všimnout, že to je další ustanovení, které řeší dodání nového dopravního prostředku. V tomto ustanovení stojí:

„Dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu plátcem, osobě v jiném členském státě, který je odeslán nebo přepraven z tuzemska plátcem nebo osobou, která nový dopravní prostředek pořizuje, nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.“ (9)

Mohli bychom tedy uvažovat, že toto ustanovení by mohlo být vztaženo i na situaci, kdy se nový dopravní prostředek dodává osobě nepovinné k dani. Za těchto okolností by bylo proto dodání nového dopravního prostředku osobě z jiného členského státu osvobozeno. V ustanovení uvedeném výše však osoba v jiném členském státě není přesněji specifikována či definována. Nemůžeme tudíž s jistotou říci, zda se jedná o osobu nepovinnou k dani, povinnou k dani nebo registrovanou k dani. Pokud by myšlenka autora tohoto ustanovení byla vztažena komplexně na všechny osoby, postrádal by poté § 19 smysl. Jelikož ale není vyloučeno, že se může jednat o osobu, která je v jiném členském státě k dani nepovinná, musíme se spokojit s tím, že toto ustanovení je platné i pro situaci, kdy je nový dopravní prostředek dodáván osobě nepovinné k dani. Dodání nového dopravního prostředku by proto bylo dle § 64 nepodlého zdanění a osoba povinná k dani vystaví doklad bez vyčíslení DPH.

Odpověď nacházíme až ve Směrnici Rady 2006/112/ES, která nám tuto osobu definuje konkrétněji v čl. 138 odst. 2 písm. b) který říká:

Kromě dodání podle odstavce 1 osvobodí členské státy od daně tato plnění:

a) dodání nových dopravních prostředků, jež byly pořizovateli odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu

nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, nebo pro jakoukoli jinou osobu nepovinnou k dani (22)

4.3.3 Problém č. 3 – režim jednoho správního místa

Tento režim, v povědomí expertů známý pod zkratkou MOSS (Mini One-Stop-Shop), vznikl zřejmě na popud zvyšujících se tržeb za služby poskytované elektronicky. Směrnice Rady upravila určení místa zdanitelného plnění při dodání takové služby osobě nepovinné k dani. V rámci harmonizace daně v EU totiž zároveň stanovuje, že by měl systém fungovat tak, aby místo zdanitelného plnění při poskytování služby bylo v místě skutečné spotřeby. To však jak sama směrnice uvádí, není za každých okolností možné. (1, 22, 23)

Zákon o DPH byl v ČR novelizován a zohlednil tuto úpravu. V § 10i najdeme nejen definici místa zdanitelného plnění při poskytnutí takových služeb ale taky výčet služeb, které se tohoto ustanovení týkají. Abychom mohli dále rozvést tuto problematiku, určíme si tedy místo plnění. Místo plnění při poskytnutí takových služeb je místě pobytu osoby přijímající službu. Pro orientaci při určení místa pobytu se můžeme obrátit na § 4 odstavec h). (9)

Pokud tedy platí, že místo zdanitelného plnění je v místě, kde se osoba přijímající službu „nachází“, musela by se buď osoba povinná k dani nebo plátce registrovat v každé zemi, ze které by byl uskutečněn nákup této služby nebo od roku 2015 může využít registraci k jednomu správnímu místu.

Registrace k jednomu správnímu místu znamená, že osoba povinná k dani nebo plátce se registruje k tomuto režimu a je mu umožněno přiznávat daň zjednodušeným způsobem. Nevznikne mu povinnost registrovat se k dani v příslušném členském státě, což odstraní nadbytečné administrativní služby. To ovšem neznamená, že mu zaniká povinnost daň přiznat. Postupovat se však v rámci tohoto režimu nedá u poskytnutých služeb s místem plnění v členských zemích, ve kterých již osoba poskytující službu je registrována k dani. (1)

Při vystavování dokladů osobám, které si službu zakoupí, je povinen vystavit doklad s vyčíslením daně příslušného státu, tedy státu, kde se nachází místo zdanitelného plnění. Vzhledem k tomu, že bude osoba registrovaná v rámci jednoho správního místa, bude mít jako ostatní plátcí nebo osoby registrované k dani povinnost daň vybrat, přiznat a odvést. Aby nedocházelo k problémům přiznání a úhrady daně každému členskému státu zvlášť, je osoba povinná k dani nebo registrovaná k dani v rámci jednoho správního místa povinna pouze čtvrtletně podat přiznání k takto poskytovaným službám. V tomto přiznání bude uveden vždy souhrn takto poskytnutých služeb v daných státech s vyčíslením daně daného státu uvedenou v eurech. Tu na základě tohoto přiznání odvede Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj, který následně platby za plnění poskytované v jiných členských státech převede do členských států těchto plateb příslušných. Při vystavení dokladů tuzemským osobám však bude uplatňován stejný postup i po registraci k jednomu správnímu místu jako do doby, než se osoba registrovala k jednomu správnímu místu. (1)

* * *

V předchozí části kapitoly problematických případů určení místa zdanitelného plnění autorka této práce poskytla řešení u problémových případů, u kterých je stanovení povinnosti k dani dle zákona nesrozumitelné a dle výkladu nepřesné. V další části této kapitoly přecházíme na situace, o kterých sám zákon ani nepojednává. Ty vyplývají pouze z výkladu předpisů vztahujících se k DPH, ten je však dost často poskytován pouze z jednoho pohledu.

4.3.4 Problém č. 4 – dodání zboží přes konsignační nebo call-off sklad

Takové dodání se uskutečňuje za účelem přiblížení zboží k daným odběratelům. Místo zdanitelného plnění, respektive povinnost přiznat daň dodavatelem nebo odběratelem se určí podle typu skladu.

V případě že dodavatel dodává zboží přes call-off sklad, pak to znamená, že zboží z call-off skladu bude dodáváno pouze jednomu subjektu. Proto, pokud se jedná o dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, musí být pro dodavatele místem plnění místo při zahájení přepravy což znamená, že dodavatel použije systém reverse charge a

přeneše daňovou povinnost na odběratele v jiném členském státě, ale aby dodavatel mohl takto postupovat, musí být splněny následující podmínky:

- 1) dodávající osoba nesmí být registrována k dani ve státě dodání zboží;
- 2) v okamžiku zahájení odeslání zboží je známa osoba registrovaná k dani, které je zboží dodáváno a
- 3) ve skladu je umístěno zboží pouze pro jednoho odběratele
- 4) osoba registrovaná k dani v jiném členském státě oznámí svému správci daně dopředu, že v tomto zvláštním případě osobou povinnou platit daň při pořízení zboží z jiného členského státu. (1)

U této situace se nepředpokládá, že by dodání zboží přes call-off sklad bylo dodáno osobě nepovinné k dani. Přece jenom v tomto ustanovení identifikujeme problém, a to tehdy, když dodáváme zboží osobě povinné k dani v jiném členském státě. Ukažme si opět modelový příklad a jeho řešení na odběrateli ze Slovenska.

Pokud by osoba registrovaná dodávala zboží osobě povinné k dani na Slovensku přes call-off sklad a i přesto, že by byly splněny všechny podmínky výše uvedené, nemohl by se postup výše uvedený uplatnit za podmínky, že osoba přijímající takové zboží nepřesáhla limit pro povinnou registraci k DPH na Slovensku při přijetí zboží z jiného členského státu. Tento limit je stanoven na 14 000 EUR. Proto pokud by plátce dodal zboží osobě ze Slovenska do call-off skladu a osoba povinná k dani ze Slovenska by neměla povinnost registrovat se k dani na Slovensku z důvodu nepřekročení limitu, této registraci na Slovensku by se musela podřídit osoba dodávající zboží. (17)

Při dodání zboží přes konsignační sklad dochází k dodání zboží různým odběratelům, i přesto bude postup totožný u všech odběratelů. Dodavatel totiž dodává zboží do jiného členského státu do konsignačního skladu, což se považuje za pořízení zboží v jiném členském státě, ale vlastnické právo ke zboží zůstává stále na straně dodavatele, což znamená, že za takto „pořízené“ zboží musí dodavatel přiznat daň, a tudíž se registrovat k dani v jiném členském státě. Při následných dodávkách konkrétním odběratelům již postupuje na základě daňové legislativy daného členského státu. (1)

4.3.5 Problém č. 5 – dodání zboží pro osobu z jednoho členského státu do druhého členského státu

Při intrakomunitárních dodávkách může nastat situace, kdy osoba, která si zboží pořizuje, bude mít požadavek, aby pořizované zboží bylo dodáno do jiného členského státu, nežli má tato osoba pořizující zboží sídlo.

Při dodání zboží je místo zdanitelného plnění tam, kde přeprava nebo odeslání začíná. Dodání zboží při situaci, kdy je dodavatelem osoba povinná k dani v tuzemsku nebo plátce a za podmínky, že je osoba pořizující toto zboží osobou povinnou a identifikovanou nebo registrovanou k dani v jiném členském státě by se povinnost přiznat daň za každých okolností vztahovala k tomuto pořizovateli. Je to totiž pořizovatel, pro kterého je místo zdanitelného plnění při dodání zboží v místě, kde je přeprava nebo dodání zboží ukončeno. Můžeme tedy ve zkratce říct, že povinnost přiznat daň je přenesena na osobu z jiného členského státu dle § 64. Pro tento subjekt by pak místem plnění bylo místo jak v členském státě, kde má přiděleno DIČ, tak v členském státě, kam si zboží nechal dodat. Následný postup přiznání daně je však pouze v kompetencích osoby zboží pořizující. (1, 9)

Je však rozdíl, pokud bychom dodávali zboží osobě povinné k dani ale prozatím neidentifikované k dani. Neidentifikovaná osoba je osoba, která nepřekročila limit k povinné registraci identifikované osoby. Z pohledu dodavatele by místo zdanitelného plnění v tomto případě bylo při zahájení přepravy a jelikož není osobou povinnou k dani z jiného členského státu poskytnuto daňové identifikační číslo, vystaví doklad standardním způsobem. V případě plátce DPH vykáže DPH na dokladu a má povinnost daň přiznat, v tomto případě se § 64 na dodání zboží nepoužije. (9)

U dodání zboží tímto způsobem osobě nepovinné k dani se musíme dále řídit § 8, tj. místo plnění při zasílání zboží. Místem plnění při zasílání zboží po splnění podmínek daných zákonem je místo zahájení odesílání nebo přepravy. Pokud by dodávající byl plátcem, vystavil by daňový doklad s vyčíslením tuzemské DPH a měl by povinnost daň přiznat v tuzemsku. Nepředpokládá se, že by se při podmínce odběratele jako osoby nepovinné k dani tento postup aplikoval běžně. Musíme však uvažovat, že vzhledem k § 8 po překročení limitu daného členského státu má povinnost osoba zasílající zboží registrace

k dani v členském státě, kde se místo zdanitelného plnění nachází. Tímto místem za podmínek § 8 odst. 1 je místo ukončení odeslání nebo přepravy, což by bylo místo v druhém členském státě. (9)

4.3.6 Problém č. 6 – přefakturace nákladů

Přefakturace sama osobě je tématem, u kterého je při aplikování v praxi potřeba převážně výkladu zákona. Při poskytování služeb je běžné, že osobě tuto službu poskytující vzniknou vícenáklady spojené s poskytnutím této služby. Vzhledem k tomu, že se často tyto vícenáklady vážou přímo k obsahu poskytované služby, osoba, která tuto službu poskytuje má možnost tyto vícenáklady předat k úhradě svému zákazníkovi. V první fázi si ukážeme, jak přefakturace funguje v tuzemsku.

Podstatné u přefakturace je, zda jsou náklady, které vznikly předmětem daně či nikoli nebo jsou od daně osvobozeny. Náklady, které jsou předmětem daně, jsou takové náklady, u kterých osoba chtějící tyto náklady přefakturovat zaplatila daň z přidané hodnoty a tuto daň si na vstupu uplatnila. Náklady, které nejsou předmětem daně, jsou takové náklady, které neobsahují daň z přidané hodnoty, je to tedy zboží či služby od neplátce DPH. V poslední řadě náklady, které jsou od daně osvobozeny, jsou takové náklady, na které se daň z přidané hodnoty vůbec nevztahuje. Takovými náklady nejčastěji bývají například správní poplatky, kolky nebo poštovné. (24)

V případě, že bude osoba poskytující služby nebo dodávající zboží přefakturovat náklady, které jsou předmětem daně a tuto daň si na vstupu uplatnila, musí při tuzemské přefakturaci přiznat z tohoto plnění (přefakturaci) daň a tu státu rovněž odvést. (24)

V případě, že bude osoba poskytující služby nebo dodávající zboží přefakturovat náklady, které nejsou předmětem daně, záleží na skutečnosti, zda tyto náklady přeúčtovává v ceně vyšší, než za tyto náklady skutečně uhradila, což nám potvrzuje § 36 odst. 11. Pokud by přefakturovala bez přírážky, je povinnost toto plnění fakturovat bez vyčíslení daně. Pokud by si však k ceně takového nákladu přirazila, byť by 1,- Kč, vznikla by jí povinnost daň vyčíslit a přiznat. (24)

V případě, že bude osoba poskytující služby nebo dodávající zboží přefakturovat náklady, které jsou od daně osvobozeny, bude postup stejný jako u přefakturace nákladů, které nejsou předmětem daně. (24)

Můžeme však tento postup aplikovat i při intrakomunitárním plnění? Ne? Jak bychom tedy postupovali při takové přefakturaci nákladů?

Opět si rozdělíme přefakturaci nákladů na náklady, které jsou předmětem daně, nejsou předmětem daně a jsou od daně osvobozeny.

V případě přefakturace v rámci přeshraničního plnění u nákladů, které jsou předmětem daně osobě nepovinné k dani v jiném členském státě, vystaví plátce fakturu s vyčíslením DPH a má povinnost daň z této přefakturace přiznat. V případě takové přefakturace osobě povinné k dani nebo registrované k dani v jiném členském státě, vystaví fakturu bez vyčíslení DPH a povinnost daň přiznat převede na příjemce služby nebo zboží.

V tomto případě vychází autorka této práce z obecného určení místa zdanitelného plnění u dodání zboží nebo poskytnutí služby.

V případě přefakturace v rámci přeshraničního plnění u nákladů, které nejsou předmětem daně osobě nepovinné k dani v jiném členském státě, vystaví plátce fakturu buď bez vyčíslení DPH v případě, že přefakturovaná částka za náklady není vyšší, než jakou plátce za náklady uhradil, nebo vystaví fakturu včetně vyčíslení DPH v případě, že si k přefakturované částce přidal přírážku. V případě totožné přefakturace, avšak osobě povinné k dani nebo registrované k dani v jiném členském státě, fakturu bez ohledu na to, zda si k přefakturovaným nákladům přiráží přírážku, vystaví bez vyčíslení DPH a povinnost přiznat daň přenese na osobu v jiném členském státě.

Zde autorka této práce vychází u přefakturace osobě nepovinné k dani v jiném členském státě z výkladu ohledně přefakturace a zároveň z § 7 odst. 1 a z § 9 odst. 2. V případě přefakturace osobě povinné nebo registrované k dani v jiném členském státě vychází z § 7 odst. 2 a k tomu se vztahující § 64 a z § 9 odst. 1. Zároveň si představme, že by zboží nebo

služba, která není předmětem daně v ČR, tedy je poskytována neplátcem, byla poskytnuta přímo touto osobou (neplátcem) osobě povinné nebo registrované k dani v jiném členském státě. Postup určení místa plnění a osoby daň priznat by odpovídal postupu výše uvedenému případně postupu při dodání zboží nebo poskytnutí služeb v předchozí části kapitoly v bodě 4.3.2 Osoba povinná k dani. Z toho autorka při výkladu přefakturace vychází.

Asi největší problém vzniká u přefakturace v rámci přeshraničního plnění u nákladů, které jsou v rámci tuzemska osvobozeny od daně. Následující postup bude platný za podmínky, že si plátce k nákladům přefakturovávaným nepřičte „přirážku“. Postup je jednoduchý, pokud jsou tyto náklady přefakturovány osobě nepovinné k dani z jiného členského státu. Ta vzhledem k nulové povinnosti k dani nebude za žádných okolností zkoumat, zda z plnění přijatého má daň priznat. Z toho vyplývá, že plátce vystaví doklad u takových nákladů bez DPH a nebude mít povinnost ani on daň priznat, jelikož v tuzemsku takové plnění dani z přidané hodnoty nepodléhá.

Postup u přefakturace nákladů osvobozených od daně v tuzemsku osobě povinné k dani nebo registrované k dani v jiném členském státě a za podmínky, že není k nákladům přirážena přirážka, je složitější z toho důvodu, že osoba, která doklad bez vyčíslení DPH obdrží, bude zřejmě zkoumat, zda má povinnost z plnění uvedeného na dokladu daň priznat či nikoliv. Jelikož poměrně častým předmětem plnění osvobozeného od DPH jsou poštovní známky nebo kolky, bude výklad poskytnut na takovém zboží. Dle autorčina názoru by měl být postup následující. Plátce, který přefakturovává, vystaví doklad bez vyčíslení DPH, jelikož jde o osvobozené plnění, nevzniká povinnost z něho daň priznat. Informaci o tom, že je plnění osvobozeno by však měla osobě, přijímající takový doklad, oznámit ať už přímo na faktuře nebo v rámci komunikace. Pak by se měla osoba povinná nebo registrovaná k dani v jiném členském státě postupovat na základě článku 140 odst. a) směrnice rady 2006/112/ES, který říká:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dodání osobou povinnou k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno“ (22)*

Pak už příjemce zboží nebo služby pouze zajistí informace o tom, jaká taková plnění jsou v jeho členském státě nebo je možné opět použít směrnice. Jako příklad si můžeme uvést článek 135 odst. h) směrnice, který nám výše uvedený postup deklaruje:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

h) dodání poštovních známek platných pro použití v rámci poštovních služeb na jejich území, kolků, a dalších podobných cenin za jmenovitou hodnotu.“ (22)

V poslední řadě, pokud by si plátce přirazil k osvobozeným nákladům svou „přirážku“, musel by přiznat a vyčíslit daň on v případě přefakturace osobě nepovinné k dani; nebo by přenesl daňovou povinnost na osobu povinnou nebo registrovanou v jiném členském státě.

Dá se však předpokládat, že kombinacím se meze nekladou. U přefakturace mohou vznikat tak složité situace, které se však musejí posuzovat individuálně.

4.4 Základní princip určení místa zdanitelného plnění

Určení místa zdanitelného plnění bohužel není jednotvárné, pokud by bylo, postrádala by tato práce zřejmě svou pointu. I přesto si můžeme říci, že by se dal princip určení místa zdanitelného plnění převést do tří podmínek obsahující vždy dvě varianty, z nichž si řešitel daného problému musí za každých okolností vybrat. Ty varianty, které mu zbydou poté, stačí aplikovat na zákon o DPH a zajistit si tak přístup ke správnému ustanovení, resp. k těm ustanovením, které se daného případu týkají. Z toho vyplývá, že určení místa zdanitelného plnění není pouze o jedné podmínce (pro příklad, zda je služba poskytována v tuzemsku nebo v zahraničí, když už hovoříme o místě), nýbrž o několika stupních podmínek, na které musíme brát při určování místa zdanitelného plnění ohled. Tyto základní tři podmínky se však mohou vztáhnout pouze na případy jednoduché a obecné. U těch ještě více tvárných situací se na tyto tři podmínky napojí ještě další podmínky, ze kterých už nevybíráme, spíše je přidáváme, neboli specifikujeme stávající tři podmínky.

V popisování podmínek budeme postupovat od nejjednodušších po nejtěžší. Tu první, a tudíž nejjednodušší podmínku k určení nazvala autorka jako

PŘÍJEM vs. POSKYTNUTÍ.

Z těchto dvou variant není obtížné si vybrat. Osoba je buďto příjemce, tedy nákupčí služby či zboží nebo poskytovatel, tedy prodejce služby či zboží. Osoba, která nejčastěji řeší místo zdanitelného plnění je osoba poskytující, jelikož ta prvotně musí obstarat korektní vystavení daňového dokladu, příjemce je již v tomto případě spíše v roli kontrolora. To nám potvrzuje i § 26 odst. 4 zákona o DPH, který zní přesně takto:

„Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje.“ (9)

Může však nastat i situace, kdy jedna osoba je zároveň příjemce i poskytovatel. Taková kolize však dochází pouze za předpokladu třístranného obchodu, který však pro tuto práci nebude více analyzován.

Druhou podmínkou, ze které si, jak jinak, než musíme vybrat je podmínka, nazvaná dle autorky jako

ZBOŽÍ vs. SLUŽBA.

Zdánlivě jednoduchá podmínka pro vybrání si jedné z variant. Můžeme předpokládat, že osoby nedotčeny touto problematikou by nad určením rozdílu mezi zbožím a službou neuvažovali. Znalí v tomto oboru již s určitostí narazili na střet názorů. Pro příklad můžeme konkrétně polemizovat nad otázkou, zda prodávaný software je zbožím či službou a zda se tedy na něj vůbec má vztahovat zákon o DPH. Ve stručnosti nám zákon říká, co je předmětem daně v § 2 Předmět daně ZDPH. Z tohoto výroku se můžeme přesunout do § 4 Vymezení základních pojmů ZDPH, kde je specifikováno v odstavcích 2, 3 a 4 zboží. Před tím, než vyloučíme software ze zboží, můžeme rozmýšlet o tom, zda je při prodeji softwaru prodáváno přenosné zařízení CD jako hmotná věc movitá, služba nebo právo. Pokud řekneme, že se tímto prodejem uskutečňuje prodej práva k užívání, nejedná se tedy o zboží, ale ani o službu, a proto by se neměl na produkt vztahovat zákon o DPH. Neměla by tudíž k žádnému software být připočítávána DPH. Rozhodnutí, co je software v rámci zákona o DPH nám poskytuje až směrnice Rady 2006/112/ES v článku 24 odst. 1, který

stanovuje, že „poskytnutím služby se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží“. Z toho důvodu se software považuje za službu a k poskytnutí softwaru se přistupuje jako k poskytnutí služby.

Poslední podmínkou je podmínka, která se asi nejhůře určuje z pohledu poskytovatele služeb či zboží, a to podmínka nazvaná autorkou této práce jako

POVINNOST K DANI vs. NEPOVINNOST K DANI.

Pro účely určení místa zdanitelného je tato podmínka stěžejní, její určení však závisí převážně na informovanosti prodejce zboží či služeb. Výše uvedená podmínka nám totiž při dostatečné informovanosti opět poskytuje informaci, jak do daňového dokladu vykázat daň, a která osoba je tou osobou, která má povinnost daň přiznat. Můžeme si u této podmínky tedy říci, že osoba, která zboží či službu kupuje, musí poskytnout poskytovateli služeb či zboží součinnost a uvést na pravou míru informace o skutečnostech stavu jeho osoby. Problém nastává v momentě, kdy osoba nakupující kupuje zboží či služby jako osoba povinná k dani, tuto skutečnost však poskytovateli služeb či zboží nesdělí, i přesto, že má přidělené identifikační číslo podnikající osoby. Osoba nepovinná k dani je ve zkratce a obecně řečeno osoba, která nepodniká, nemá tudíž povinnost podávat přiznání k dani z příjmu. Z toho můžeme vydedukovat, že osoba povinná k dani je taková osoba, která podniká, bez ohledu na to, zda je osobou podávající přiznání k dani z přidané hodnoty (plátce) nebo osoba registrovaná k dani. Mohli bychom samozřejmě dále hovořit ještě o plátcu a osobě registrované k dani, avšak nejdůležitější zlom u této podmínky přichází u rozdílu mezi osobou povinnou a nepovinnou k dani.

Tyto tři základní podmínky jsou stavidlem místa zdanitelného plnění. Za pomoci těchto podmínek se dále můžeme orientovat v zákoně, a pokud na ně dokážeme korektně odpovědět, zákon by nám měl poskytnout odpověď na otázku určení místa zdanitelného plnění.

5 Zhodnocení výsledků a diskuse

5.1 Zhodnocení výsledků

Problém č. 1, a sice poskytnutí specifických služeb osobou povinnou k dani, spočíval v určení místa zdanitelného plnění u poskytnutí služeb vztahující se k nemovité věci; poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy; poskytnutí stravovací služby a poskytnutí nájmu dopravního prostředku.

Specifický rys náležející těmto druhům poskytnutí služeb zajistil řešení pokrývající tyto služby ve všech případech. To značně ulehčilo analýzu těchto druhů poskytovaných služeb. Tímto specifickým rysem je u poskytnutí intrakomunitárního plnění místo zdanitelného plnění v jiném členském státě.

Z důvodu umístění zdanitelného plnění v jiném členském státě je nutné zajistit dostatečný výklad k zákona o DPH příslušného členského státu. Při poskytnutí tohoto typu služeb osobě povinné nebo registrované k dani v jiném členském státě je se zřetelem osobou povinnou k dani osoba přijímající tuto službu. To zamezí administrativním úkonům spojených s registrací tuzemské osoby povinné v příslušném členském státě. Nelze však jednoznačně říct, že k nadbytečné registraci za žádných okolností nedojde. Z pohledu příjemce by totiž v situaci, kdy by místo plnění bylo v jiném členském státě, nežli je sám registrován nebo povinen k dani, by pravděpodobně vznikala povinnost registrovat se ve státě, v němž je určeno místo zdanitelného plnění.

Poskytování tohoto druhu služeb pro osoby nepovinné k dani bude pravděpodobně podmíněno registrací v příslušném členském státě, kde se místo zdanitelného plnění nachází. Zda je potřeba se registrovat k dani v příslušném členském státě nám stanoví zákon o DPH daného státu. Takový případ byl více rozvinut za použití slovenského zákona o DPH, jež potvrdil povinnost registrace osoby povinné k dani v jiném členském státě.

* * *

Na problému č. 2 je znázorněno, jak se staví zákon k dodání nového dopravního prostředku. I přesto, že je tomuto tématu v zákoně věnováno dostatek prostoru, není dle platného zákona o DPH možné jasně vyložit, na které osoby se dané ustanovení vztahují. K rozporu dochází u dodání nového dopravního prostředku osobám nepovinných k dani v jiných členských státech. Nevhodné pojmenování osob, a sice „neregistrovaná osoba“ v § 19 odst. 4, resp. „osoba“ v § 64 odst. 2, má za následek nejasný výklad těchto ustanovení. O to více je tato situace matoucí vzhledem k jednoznačnému a opakujícímu se pojmenování osob u jiných ustanovení tohoto zákona.

Na tento střet názorů nepodávají odpovědi ani komentáře či výklady českého zákona o DPH z různých zdrojů. Odpověď můžeme nalézt až ve směrnici Rady EU 2006/112/ES, jejíž ustanovení týkající se osvobození od DPH v rámci dodání nového dopravního prostředku blíže specifikuje osobu nejasnou pro český ZDPH.

Z publikací autorů, zabývajících se tímto tématem (použitý zdroj č. 1), výkladem finanční správy (použitý zdroj č. 21), komentářem k zákonu o DPH (použitý zdroj č. 3) a dalších článků vyplývá, že autoři těchto publikací se „vyhýbají“ konkretizování osoby a pouze parafrázuji daňový předpis.

Autorka této práce by proto v tomto případě doporučila úpravu tohoto ustanovení, kde by osoba z jiného státu byla v tomto ustanovení a v rámci českého ZDPH blíže specifikována.

* * *

Posledním problémem, jež je v zákoně o DPH upraven, je problém č. 3, tj. režim jednoho správního místa. Zařazen do problematických případů byl z důvodu aktuálnosti tohoto tématu a poměrně krátké době používání.

Anglicky nazývaný Mini One-Stop-Shop je speciální režim, který zjednodušuje obchodování v rámci EU s elektronicky poskytovanými službami, telekomunikačními službami a službami rozhlasového a televizního vysílání. Usnadňuje aplikování § 10i při obchodování s tímto typem služeb tím, že podnikající osoba poskytující takovou službu má

možnost, nikoli však povinnost, registrovat se k režimu jednoho správního místa a díky vstupu do tohoto režimu se vyhnout registraci k DPH v jiném členském státě.

Režim jednoho správního místa pak ukládá povinnost podat čtvrtletně přiznání k DPH z takto uskutečněných plnění. Vybranou daň z přidané hodnoty musí odvést příslušnému finančnímu úřadu, který s finančními prostředky naloží způsobem elektronického zaslání prostředků státům, v nichž měla být daň vybrána.

Tato změna v zjednodušení přiznání daně z přidané hodnoty při přeshraničním plnění považuje autorka za příznivou. V ideálním případě má za to, že by takto mohl fungovat systém přiznávání daně v jiných členských státech u všech služeb s místem plnění v jiném členském státě. Dle dostupných informací se Rada EU přiklání k tomuto systému jako k příznivému prostředku k harmonizaci DPH, a proto již schválila rozšíření Mini One-Stop-Shop na One-Stop-Shop a změny týkající se místa zdanitelného plnění u poskytování tohoto druhu služeb. Zásadní změnou by měl být přesun místa zdanitelného plnění do členského státu poskytovatele takových služeb do limitu 10 000 EUR za kalendářní rok. Při převýšení limitu se místo zdanitelného plnění bude nacházet v místě usazení příjemce a osoba poskytující tento druh služeb se registruje do režimu One-Stop-Shop. Poskytnuta bude však i dobrovolná registrace do tohoto režimu při nepřevýšení limitu podmíněná dvou letou lhůtou užívání toho režimu. Následně by se One-Stop-Shop měl rozšířit i o zboží prodávané na dálku. Přesto musí autorka podotknout, že tato úprava je zatím relativně neprobádanou a nezažitou a proto konstatuje, že ve výsledku může být tato úprava nevhodnou pro harmonizaci DPH.

* * *

Problém č. 4 je prvním problémem, který není upraven předpisy týkající se DPH. Je zde potřeba podrobného výkladu, jež poskytuje převážně publikace pana Bendy a Tomíčka „DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží“. Co je konsignační a call-off sklad bylo vysvětleno v teoretické části této práce. V analýze tohoto problému jsme identifikovali, že je potřeba rozlišovat, zda je zboží z takového skladu poskytováno pouze

jedné osobě nebo osobám více. Tato podmínka mění určení místa zdanitelného plnění a osobu povinnou daň přiznat.

* * *

Předposlední problém č. 5 spočívá v dodání zboží pro osobu z jednoho členského státu do druhého členského státu. Dodání zboží je posuzováno dle § 7 odst. 2 s použitím § 64 v případě dodání osobě identifikované nebo registrované k dani v jiném členském státě. Pokud by bylo zboží dodáváno osobě povinné k dani, avšak neidentifikované nebo neregistrované k dani je místo plnění podle § 7 odst. 2 avšak s nevyužitím § 64. Při dodání osobě nepovinné k dani se musí situace řídit předpisy v § 8.

U tohoto problému si můžeme všimnout, že důležitým předpokladem pro určení místa zdanitelného plnění je osoba, pro kterou je zdanitelné plnění poskytováno. Mohli jsme se proto utvrdit, že princip určení místa zdanitelného plnění nespočívá pouze v jednom prostředku.

* * *

Poslední a taky nejvíce obtížný problém je problém č. 6 – přefakturace nákladů. Zákon název „přefakturace“ vůbec nezná, z toho důvodu neposkytuje předpis, kterým bychom se mohli řídit. V tomto případě závisí pouze na výkladu, který je nedostačující. Subjekty, jež jsou kompetentní k poskytnutí metodiky k případům nejednoznačným, však žádná stanoviska prozatím k této věci nezaujaly nebo jsou značně neaktuální.

Dle analýzy tohoto problému jsme mohli dojít k závěru, že je potřeba náklady členit do tříd nákladů s DPH, bez DPH a osvobozené od DPH. Dále je potřeba zhodnotit, zda k přefakturovávaným nákladům je přiřazena přírážka. U každé z těchto situací je potřeba dále postupovat v souvislosti s výkladem poskytnutým v kapitole 4.4.6.

Zde by autorka této práce doporučila projednání těchto případů Koordinačním výborem KDP a zaujetí stanoviska ze strany Generálního finančního ředitelství případně jiného subjektu k takovému úkonu kompetentního.

* * *

Výsledkem této práce by mimo jiné mělo být zobecnění určení místa zdanitelného plnění. Jelikož je však harmonizace DPH v rámci EU stále v procesu, nelze prozatím určení místa zdanitelného plnění převést do obecné podoby. Snaha o zobecnění však již ve směrnici č. 2008/8/ES zakotvená je. Jedná se o myšlenku, že místo plnění u poskytnutí služeb by se mělo nacházet v místě skutečné spotřeby. To však při stávající právní úpravě není možné zajistit, a jak směrnice uvádí, zahrnovalo by to opět vytyčení určitých podmínek.

Co však je možné zobecnit je osoba, která je povinna daň přiznat. Rozdělme si proto dodání zboží a poskytnutí služeb na dodání osobě nepovinné k dani a osobě povinné k dani nebo registrované k dani.

U osob nepovinných k dani, jakožto odběratele zboží nebo služeb nelze přenést daňovou povinnost do místa, kde se tato osoba „nachází“. Je to z toho důvodu, že taková osoba nepovinná k dani nemusí mít žádné vlastní povinnosti v rámci finanční správy v daném státě. Není proto možné požadovat po takové osobě, aby při každém zdanitelném plnění, které přijala, poskytla daňové přiznání finanční správě a odvedla z takového plnění daň. Za těchto okolností proto bez ohledu na to, kde se místo zdanitelného plnění nachází má povinnost daň přiznat osoba dodávající zboží nebo poskytující službu. V rámci intrakomunitárního plnění však existují opatření, aby se předcházelo nadměrné registraci osob podnikajících v jiných členských státech nežli je jejich sídlo.

Pokud bude služba nebo zboží dodávány osobě povinné nebo registrované k dani v jiném členském státě, lze obecně říci, že má tato osoba povinnost daň přiznat v daném členském státě a o toto přiznání se již osoba poskytující službu nebo dodávající zboží nezajímá. Tento postup však nemůže fungovat úplně u všech plnění, proto je na místě posouzení každého plnění individuálně.

Autorkou této práce je však doporučeno každé zdanitelné plnění posuzovat individuálně a zajistit si co nejvíce informací ohledně poskytování takových plnění, aby ze strany poskytovatele nedocházelo k daňovým mankám ve státním rozpočtu. Zároveň by doporučila v případě, že si podnikatel není jistý správným postupem přiznání daně obrátit se na Komoru daňových poradců, Generální finanční ředitelství, Finanční správu nebo Ministerstvo financí. V neposlední řadě je doporučeno obracet se na konkrétního daňového poradce, který poskytne komplexní poradenství v souvislosti s podnikáním takového podnikatele.

5.2 Diskuse

Z předchozí kapitoly problematických aspektů vyplývá, že problémy nastávají převážně tam, kde končí všechny výklady a komentáře. Tedy u situací již poměrně složitých na pochopení i pro člověka v daném tématu se orientujícím. Některé situace zákon ani sám neupravuje nebo nespecifikuje. Je proto nutné si při podnikání v rámci intrakomunitárního plnění zajistit dostatečný výklad nebo využít služeb daňového poradce.

Autorka této práce musí konstatovat, že ačkoliv je správný postup nějaký, může se však situace řešit jinak. Uveďme si příklad, kdy osoba povinná k dani v tuzemsku poskytuje službu s místem plnění mimo tuzemsko osobě nepovinné k dani. Touto osobou může být lecjaký podnikatel, podnikající mimo jiné i na základě volné živnosti. Vratme se ale zpět k našemu příkladu. Osobou, která má povinnost přiznat daň je podnikatel, který službu poskytuje. Tuto daň má povinnost přiznat ve státě, kde se nachází místo zdanitelného plnění, čímž není tuzemsko. Nejenže při takovém poskytnutí služby má podnikatel povinnost zajistit si daňové předpisy členského státu, ve kterém se místo plnění nachází, ve většině případů mu však na základě těchto předpisů vzniká povinnost se registrovat k dani v tomto členském státě a daň přiznat a odvést státu, kde se místo zdanitelného plnění nachází.

Ač někteří podnikatelé mohou být dostatečně informováni o postupu vystavování daňových dokladů a přiznávání daně a tento postup ve svém podnikání aplikují, existují

však i tací, kteří k tomuto tématu nemají dostatečné informace, nemají k dispozici účetního ani daňového poradce a svou neznalostí daného problému způsobují daňové zmenšení příjmu do státního rozpočtu každé země, ve které námi zmiňovanou službu za podmínek výše uvedených poskytnou.

Z odborné praxe v rámci této bakalářské práce si autorka na řešení těchto povinností v praxi vytvořila vlastní názor. Ten spočívá v tom, že buďto je osoba poskytující zdanitelné plnění natolik nevzdělána v tomto oboru, že se nad rozlišnostmi při poskytování zdanitelného plnění ani nezastaví, nebo je zákon a povinná registrace k DPH obcházena způsobem, kdy osoba podnikající neuvede na dokladu, o jaké zdanitelné plnění se skutečně jedná, případně v jakém místě je skutečně poskytováno.

Osoba definovaná v odstavci výše pak vystaví doklad standardním postupem, který využívá pro zdanitelné plnění v tuzemsku a daň z takových plnění i přesto že je povinnost přiznat, nepřizná v takovém případě nikdo a nikde. Tímto způsobem vznikne, ač občas nechtěný daňový únik a zmenšení příjmu do státního rozpočtu příslušného státu. Pro finanční správu následně není jednoduché ani identifikovat, že je zdanitelné plnění vykázáno nesprávně a uložit tak povinnost podnikateli zachovat se dle daňových předpisů aktuálně platných.

* * *

Zároveň z předchozí kapitoly vyplynulo, že ani zákon ne vždy poskytuje dostatečně srozumitelné ustanovení k vybraným případům. Náš problém z problému č. 2 bodu 4.4.2 je příkladem, kdy ustanovení nehovoří jednoznačně a pak se výklad stává subjektivním.

Pokud totiž v celém zákonu o DPH jsou osoby přesně definovány a u tohoto ustanovení ani v jednom paragrafu není osoba dostatečně definována, nelze poté takové ustanovení považovat za úplné, resp. je složité se podle takového ustanovení následně zachovat.

Autorka této práce by proto navrhla změnu u ustanovení § 19 odst. 4 nebo u § 64 odst. kde by autor ustanovení více definoval osobou, které je nový dopravní prostředek dodáván. Ze stávajících ustanovení to totiž bohužel nevyplývá.

* * *

Evropská unie vyvíjí snahu o harmonizaci DPH již od 60. let minulého století, prozatím však nedošla k uspokojujícímu závěru. Jedním z nástrojů, který již k harmonizaci DPH přispívá je přijetí eura jako vlastní měny členského státu. Odstraňuje to problémy s kurzovými rozdíly a obchodování se stává jednodušším. Dalším z nástrojů harmonizace by mohlo být sjednocení sazby daně z přidané hodnoty. To však vzhledem k rozdílné ekonomické situaci členských států zřejmě prozatím není aktuálním tématem. Místo zdanitelného plnění je jednou ze složek, kterou se Rada EU pokouší harmonizovat. Snaha o harmonizaci místa zdanitelného plnění je zakotvena už i ve směrnici Rady týkající se DPH, jež říká, že místo zdanitelného plnění by se mělo nacházet v místě skutečné spotřeby.

Díky analýze místa zdanitelného plnění a problematických aspektů určení místa zdanitelného plnění bychom mohli určit určité prostředky k tomu přispívající. Jako dobrým nástrojem pro harmonizaci DPH by se mohl považovat systém reverse-charge. Přenášení daňové povinnosti značně odbourává administrativní povinnosti jak podnikatelů, tak státních subjektů a navazuje na směrnici ve smyslu přiznání daňové povinnosti v místě spotřeby. Ve spojení s režimem jednoho správního místa, který by se měl v budoucnu ještě více rozšířit, dělá velké kroky ke společné harmonizaci. Režim jednoho správního místa sice přidá práci státním subjektům, avšak daňová zmenšení příjmu do státních rozpočtů členských států by se tímto mohly snížit. Harmonizace DPH je však ještě dlouhý proces hledání variant prostředků sjednocujících EU, co se týče daně z přidané hodnoty. Vzhledem k politické situaci určitých členských států však není jisté, zda se harmonizace v rámci EU někdy dokončí.

6 Závěr

Náplní této práce bylo identifikovat problematické aspekty určení místa zdanitelného plnění a navrhnout jejich řešení. Pro analýzu místa zdanitelného plnění, identifikaci problematických aspektů a jejich následné řešení bylo potřeba nejdříve definovat základní pojmy vztahující se k tomuto tématu. Pro aplikaci daňových předpisů je nejdůležitějším aspektem umět rozlišovat rozdílnost daňových subjektů. Těmito subjekty jsou osoba nepovinná k dani, povinná k dani, plátce a osoba registrovaná k dani. Jejich definice v rámci práce několikrát zazněla.

Ve vlastní práci byl nejprve deklarován postoj zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, k místu zdanitelného plnění s odkazem na konkrétní daňové předpisy vztahující se k tomuto tématu. Zákon místo zdanitelného plnění rozděluje na skupiny dodání zboží, poskytnutí služby a pořízení a dovoz zboží. Tyto jsou uvedeny v § 7 až § 12.

Pro konkrétnější zaměření a lepší identifikaci problematických aspektů autorka práce v následující části kapitoly přeorganizovala skupiny dle daňových subjektů a provedla analýzu v rámci zvoleného členění do skupin. Jelikož je téma místa zdanitelného plnění poměrně rozsáhlé, z důvodu rozsahu práce se autorka omezila pouze na osoby dodávající zboží a poskytující služby. Důvodem pro zaměření na dané osoby je ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, jež stanovuje odpovědnost za správnost dokladu osobě dodávající zboží nebo poskytující služby. Z analýzy bylo možné identifikovat určité problematické aspekty, na něž nebylo možné poskytnout řešení, které by vyplývalo ze zákona o dani z přidané hodnoty.

Problematických případů určení místa zdanitelného plnění identifikovala autorka práce celkem šest, z čehož u tří situací zákon zaujímá určité stanovisko, které však není dostačující k vyložení postupu určení místa zdanitelného plnění, a ke zbývajícím třem problémům se zákon nevyjadřuje vůbec. Za pomoci odborné literatury a daňových předpisů, případně vyjádření kompetentních subjektů, bylo u každého z problémů nastíněno možné řešení. I přesto se autorka práce domnívá, že problémů s určením místa zdanitelného plnění a osoby povinné daň přiznat je podstatně více.

V poslední části vlastní práce byla autorka na základě předchozí analýzy schopna identifikovat základní princip určení místa zdanitelného plnění. Dle vlastního názoru autorky se princip určení místa zdanitelného plnění dělí do tří podmínek. Těmito podmínkami jsou příjem nebo poskytnutí, zboží nebo služba a povinnost či nepovinnost k dani, z nichž každá mění místo zdanitelného plnění a každá musí být při postupu využita společně se zbývajícími. Z toho vyplývá, že místo zdanitelného plnění nelze prozatím zobecnit a určení místa zdanitelného plnění bude záviset na všech podmínkách výše uvedených. O zobecnění usiluje i Evropská unie, která v rámci směrnice 2008/8/ES pracuje s myšlenkou, že místo plnění by se mělo při poskytování služby nacházet v místě skutečné spotřeby. Zobecnění si však směrnice sama vyvrací postojem, jenž zahrnuje stanovení výjimek k tomuto zobecnění.

Zobecnit je však do určité míry možné osobu povinnou daň přiznat. V případě dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě nepovinné k dani se má za to, že osobou povinnou daň přiznat je osoba, jež uskutečňuje toto zdanitelné plnění. Nelze v tomto případě přenést daňovou povinnost na osobu nepovinnou k dani v jiném členské státě. Při poskytování zdanitelného plnění osobě povinné nebo registrované k dani v jiném členském státě se za osobu povinnou daň přiznat často považuje osoba přijímající takové zdanitelné plnění. Existují však výjimky, například limit stanovený u pořízení zboží osobou povinnou k dani, jež stále brání v zobecnění takového postupu.

V rámci této práce byly identifikovány problematické aspekty určení místa zdanitelného plnění, i přesto autorka této práce v souvislosti s odbornou praxí a zkušenostmi vyvozuje, že největším problémem je nedostatečné povědomí o tomto tématu mezi podnikateli, které má za následek omezení příjmů do státních rozpočtů, nechtěné daňové úniky ze strany podnikatelů a následné problémy s nesprávně přiznanou daní z přidané hodnoty. Zamezit tomuto by mohlo uvedení harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie do finální podoby. O harmonizaci daňového systému v rámci Evropské unie je však snaha již od 60. let minulého století a prozatím bez výsledku.

7 Seznam použitých zdrojů

1. **BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan.** DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: Praktické postupy a uplatňování daně s využitím příkladů. 6. aktualizované. Praha: BOVA POLYGON, 2015. ISBN 978-80-7273-174-9
2. **GALOČÍK, Svatopluk, LOUŠA, František.** DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby. 7., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5838-1
3. **GALOČÍK, Svatopluk, PAIKERT, Oto.** DPH 2017: Výklad s příklady. Praha: GRADA, 2017. ISBN 978-80-271-0428-4
4. **HOLUBOVÁ, Olga.** Osvobození od DPH: vybrané oblasti včetně § 56 zákona o DPH. 2., rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-082-1
5. **NERUDOVÁ, Danuše.** Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. aktualizované a doplněné. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
6. **SKALICKÁ, Hana.** Mezinárodní daňové vztahy. 2. aktualizované. Praha: Wolter Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-677-6.
7. **ŠIROKÝ, Jan.** DANĚ V EVROPSKÉ UNII. 6. aktualizované a přepracované. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.
8. **ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČER.** Základ daně z příjmů a DPH: Z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012. ISBN 978-80-87576-21-2.
9. **ČESKO.** Daň z přidané hodnoty: směrnice Rady EU o společném systému DPH, informace a sdělení Generálního finančního ředitelství: redakční uzávěrka. Ostrava: Sagit, 2018. ÚZ. ISBN 978-80-7488-273-9.
10. **BĚHNOUNEK, Pavel.** DPH v roce 2017. *Daňový poradce Ing. Pavel Běhnounek* [online]. [cit. 2017-03-11]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/dph-2017/>
11. ---. Reverse charge on EU VAT. *Avalara VATlive* [online]. [cit. 2017-02-01]. Dostupné z: <http://www.vatlive.com/eu-vat-rules/eu-vat-returns/reverse-charge-on-eu-vat/>

12. **FITŘÍKOVÁ, Dagmar a PROCHÁZKOVÁ, Dagmar.** Poskytování služeb uvnitř Evropského společenství z účetního a daňového pohledu. *Mzdová praxe* [online]. [cit. 2017-02-01]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d35231v44922-poskytovani-sluzeb-uvnitr-evropskeho-spolecenstvi-z-ucetniho/?search_query=
13. **DĚRGEL, Martin.** Kdo je kdo v DPH. *Daňáři online* [online]. [cit. 2017-02-01]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2562v3328-kdo-je-kdo-v-dph/>
14. **KONEČNÁ, Jana.** Identifikovaná osoba k DPH. *Jakpodnikat.cz* [online]. [cit. 2017-02-01]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/identifikovana-osoba-k-dph.php>
15. **ZRALÝ, Zdeněk.** Dodání nemovitých věcí z pohledu DPH v roce 2016. *Účetní program Money S3* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <http://www.money.cz/ucetni-a-danovy-servis/dodani-nemovitych-veci-z-pohledu-dph-v-roce-2016/>
16. **JANÍKOVÁ, Ilona.** Budete fakturovat služby do jiného členského státu Evropské unie? Nezapomeňte se registrovat k DPH!. *Daňová zóna* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: <http://www.danovazona.cz/budete-fakturovat-sluzby-do-jineho-clenskeho-statu-evropske-unie-nezapomente-se-registrovat-k-dph/>
17. ----. ÚPLNÉ ZNENIE ZÁKONA č. 222/2004 Z. z. O DANI Z PRIDANEJ HODNOTY. *Portál finančné správy* [online]. [cit. 2017-02-06]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Legislativa/2015.02.19_Zak_DPH_2.pdf
18. **AZ-DATA.cz.** Konsignační sklad. *AZ-DATA.cz* [online]. [cit. 2017-02-01]. Dostupné z: <http://www.az-data.cz/slovník/konsignacni-sklad>
19. ---. Sazby daně z přidané hodnoty. *Účetní kavárna* [online]. [cit. 2017-02-05]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/sazby-dane-z-pridane-hodnoty/>
20. **European Commission.** VAT rates applied in the Member States of the European Union. *ec.europa.eu*. [Online] 2017. [cit. 2017-02-07] Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

21. **Finanční správa České republiky.** Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona. *Finanční správa České republiky* [online]. [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/info-pro-platce-dph-k-vybranim-u-z>
22. ---. SMĚRNICE RADY 2006/112/ES. EUR-Lex Access to European Union law [online]. [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:32006L0112>
23. ---. SMĚRNICE RADY 2008/8/ES. EUR-Lex Access to European Union law [online]. [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=celex:32008L0008>
24. **STRAKOVÁ, Ing. Hana.** Přeúčtování zboží a služeb z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty. *Komunitní portál mzdových expertů a specialistů* [online]. [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: [http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d616v592-preuctovani-zbozi-a-sluzeb-z-hlediska-zakona-o-dani-z-pri/?search_query=\\$index=663](http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d616v592-preuctovani-zbozi-a-sluzeb-z-hlediska-zakona-o-dani-z-pri/?search_query=$index=663)
25. ---. Top 30 maps and charts that explain the European Union. *Geoawesomeness* [online]. [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <http://geoawesomeness.com/top-30-maps-charts-explain-european-union/>
26. ---. Členské státy EU. *Členské státy EU* [online]. [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <https://www.clenskestaty.eu/>
27. **Evropská komise.** Politiky Evropské unie: Daně. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie, 2015. ISBN 978-92-79-45285-7.
28. ---. Jeden trh bez hranic. *EUROPA - Evropská unie* [online]. [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/topics/single-market_cs