

Místo plnění u DPH

Z hlediska dodání zboží, převodu nemovitosti a poskytnutí služby je stěžejní, že předmětem daně jsou tato plnění uskutečňovaná osobami povinnými k dani, pokud je místo plnění v tuzemsku! Podobně to platí pro dovoz zboží. Také pořízení zboží z jiného členského státu EU musí být uskutečněno v tuzemsku.



Místo plnění

- Z tohoto důvodu je nutno určit, kde je zdanitelné plnění uskutečněno.
- Místo plnění upravuje § 7 – 12 ZDPH.
- Potom fakticky platí, že DPH v ČR podléhají ta plnění, jejichž místo plnění je v tuzemsku.



Místo plnění

- U dodání zboží (§ 7 ZDPH):
 - Bez odeslání nebo přepravy – tam, kde se zboží nachází při dodání,
 - S odesláním nebo přepravou – místo odeslání nebo zahájení přepravy. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.
 - S instalací nebo montáží – místo instalace nebo montáže.
- Při převodu nemovitosti (§ 7 odst. 6 ZDPH):
 - místo, kde se nemovitost nachází.



- Speciální úprava je stanovena pro dodání plynu a elektřiny (§ 7a ZDPH).
- Při zasílání zboží (§ 8 ZDPH s vazbou na § 18 ZDPH):
 - místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy osobě, pro kterou se dodání uskutečňuje,
 - pokud je však při zasílání zboží dodáno zboží, s výjimkou zboží, které je předmětem spotřební daně, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy začíná jeho odeslání nebo přeprava, jestliže celková hodnota dodaného zboží do členského státu bez daně nepřekročí v jednom kalendářním roce částku stanovenou tímto členským státem a tato částka nebyla ani překročena v předcházejícím kalendářním roce. Při zasílání z tuzemska však může plátce oznámit správci daně, že za místo plnění bude považovat místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy osobě, pro kterou se dodání uskutečňuje (pak tak však musí postupovat minimálně po 2 následující kalendářní roky ode dne oznámení).

Místo plnění u služeb

- Základní pravidlo stanovuje § 9 ZDPH:
 - Místo plnění, tedy místo, kde se daň vybírá, je tam, kde má osoba, která službu poskytuje sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, ze které službu poskytuje.
 - Toto základní pravidlo se uplatní vždy, pokud nebude v zákoně stanoveno pro určitou službu jiné specifické pravidlo.



Služby vztahující se k nemovitosti (§ 10 odst. 1 ZDPH)

- Místo plnění u služeb vztahujících se k nemovitosti, je místo, kde se nemovitost nachází.
- Bude-li se tedy nemovitost, ke které se vztahuje daná služba, nacházet na území České republiky, bude se DPH vybírat v tuzemsku bez ohledu na to, kdo službu poskytuje, tedy zda je to česká nebo zahraniční osoba povinná k dani nebo osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě.
- Naopak, pokud bude český plátce DPH poskytovat služby na nemovitosti, která se nachází v jiném státě, může mu v tomto státě vzniknout povinnost zaregistrovat se k DPH a odvést zde daň.

Přepravní služby (§ 10 odst. 2 ZDPH)

- Obecně je místem plnění u přepravních služeb místo, kde se přeprava uskutečňuje.
- Z tohoto pravidla se vyčleňuje přeprava zboží mezi členskými státy. Tou se rozumí taková přeprava zboží, kdy se místo zahájení a ukončení přepravy nachází v různých členských státech.
- Pokud se tedy bude jednat o přepravu zboží mezi členskými státy, místem plnění je a daň se vybírá tam, kde je přeprava zboží zahájena.

- Pokud je ale tato přepravní služba poskytnuta pro osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě než ve státě zahájení přepravy, je místo plnění na území toho členského státu, který vydal příjemci služby daňové identifikační číslo pro DPH, pod kterým byla služba poskytnuta.
- Pokud bude německý přepravce (registrovaný k DPH) přepravovat zboží z Německa do České republiky pro českého plátce DPH, místo plnění a daň se vybere v České republice. Pokud ale stejná služba bude poskytnuta pro českou osobu, která není registrována k DPH a není osobou povinnou k dani, bude místo plnění a daň se vybere v Německu.



Služby kulturní, umělecké, sportovní apod. (§ 10 odst. 4)

- Do této skupiny služeb patří služby kulturní, umělecké, sportovní, výchovné, zábavní, veletrhy, apod.
- Patří sem také služby spojené s uvedenými službami a také jejich organizování.
- U této skupiny služeb se místo plnění nachází tam, kde jsou tyto služby uskutečňovány.
- Pokud tedy vystoupí nějaký český divadelní nebo sportovní klub na akci, která se koná např. ve Francii, bude tato služba podléhat DPH ve Francii.

Služby přímo související s přepravní službou

- Mezi tyto služby může patřit např. nakládka, překládka, balení apod.
- Tyto služby podléhají DPH tam, kde jsou uskutečňovány.
- Bude-li však tato služba souviset s přepravou zboží mezi členskými státy a bude poskytnuta pro osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě než v tom, kde je služba uskutečňována, bude tato služba podléhat DPH v tom členském státě, kde je příjemce služby registrován k DPH a pod jehož daňovým identifikačním číslem pro DPH byla služba poskytnuta.

- Příklad: Bude sjednána překládka zboží, které je pro českého plátce DPH přepravováno z Velké Británie do České republiky. K překládce dojde na území Francie. V takovém případě podléhá služba překládky zboží DPH v České republice (jako státu, kde je příjemce služby registrován k DPH). Pokud však bude stejná služba poskytnuta pro českou osobu neregistrovanou k DPH, bude služba podléhat DPH ve Francii (jako státu, kde byla služba uskutečněna).



Služby oceňování movité věci nebo práce na movité věci

- Místo plnění u služeb oceňování movité věci nebo práce na movité věci se nachází tam, kde je tato služba uskutečněna. Z tohoto pravidla existuje výjimka, a to za splnění dvou podmínek:
 - služba byla poskytnuta pro osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě než v tom, kde je služba uskutečněna a
 - movitá věc byla po poskytnutí služby přepravena z členského státu, kde byla tato služba poskytnuta.
- Za splnění těchto dvou podmínek se místo plnění nachází a daň se vybírá v tom členském státě, který vydal příjemci služby daňové identifikační číslo pro DPH, pod kterým byla služba poskytnuta.

- Příklad: Německý výrobce keramiky (registrovaný k DPH v Německu) si nechá udělat malbu na své keramice od českého plátce DPH v České republice. Keramika byla po provedení malby přepravena zpět do Německa. V takovém případě služba malby keramiky podléhá DPH v Německu. Pokud by keramika zůstala po provedení malby v České republice, podléhala by daná služba DPH v České republice.



"Reverse - charge" služby (§ 10 odst. 6 ZDPH)

- převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva,
- reklamní služba,
- poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní a jiná podobná služba, zpracování dat a poskytnutí informací,
- bankovní, finanční a pojišťovací služba, s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek,

- poskytnutí pracovní síly,
- nájem movité věci, s výjimkou všech druhů dopravních prostředků,
- telekomunikační služby,
- provozování rozhlasového a televizního vysílání,
- elektronická služba,
- přijetí závazku zdržet se zcela nebo zčásti v pokračování nebo vykonávání podnikatelské činnosti,
- poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby (zprostředkovatelská služba), která spočívá v obstarání služby z této skupiny,
- poskytnutí přístupu k přepravní a distribuční soustavě pro plyn nebo přenosové a distribuční soustavě pro elektřinu a poskytnutí přepravy a distribuce plynu nebo přenosu a distribuce elektřiny prostřednictvím těchto soustav

- Pokud jsou výše uvedené služby poskytnuty zahraniční osobě nebo osobě povinné k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v jiném členském státě, nebo provozovně umístěné mimo tuzemsko, je místem plnění místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo nebo místo podnikání, nebo je místem plnění místo, kde je umístěna provozovna, je-li služba poskytnuta pro tuto provozovnu.
- Pokud budou uvedené služby poskytnuty jiné osobě, místo plnění se určí podle základního pravidla (§ 9 ZDPH).
- Pokud je místo plnění u uvedených služeb, s výjimkou služeb osvobozených od daně, stanoveno ve třetí zemi, a tato služba je poskytnuta pro osobu, která je zároveň plátcem, považuje se za místo plnění tuzemsko, pokud je služba touto osobou skutečně využita nebo spotřebována v tuzemsku.

- Příklad: Česká poradenská společnost, plátce DPH, poskytne daňové poradenství slovenské firmě, registrované k DPH na Slovensku, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu. Tato služba bude podléhat dani na Slovensku. Kdyby tato služba byla poskytnuta pro soukromou slovenskou osobu, místo plnění je v tuzemsku a tato služba podléhá české DPH.



Nájem dopravního prostředku

- Obecně se u této služby uplatní základní pravidlo.
- Pokud je však nájem dopravního prostředku poskytnut plátcem a ke konečnému užití po celou dobu nájmu dochází ve třetí zemi, místo plnění se nachází ve třetí zemi.
- Pokud bude nájem dopravního prostředku poskytnut zahraniční osobou povinnou k dani nebo prostřednictvím provozovny umístěné ve třetí zemi a ke skutečnému užití, byť i po část doby nájmu, dochází v tuzemsku, je místo plnění v tuzemsku.

- Příklad: Polská firma registrovaná k DPH v Polsku pronajme osobní automobil českému plátcí DPH. Služba podléhá polské DPH.
- Příklad: Chorvatská společnost si od české firmy, plátce DPH, pronajme na dobu jednoho roku nákladní automobil, který bude po tuto dobu používat pro své podnikatelské účely v Chorvatsku. V takovém případě se bude místo plnění nacházet v Chorvatsku a nájem automobilu nebude podléhat české DPH.

Zprostředkovatelská služba

- Jedná se o službu, kdy zprostředkovatel jedná jménem a na účet jiné osoby. Místo plnění se určí podle místa plnění zajišťované služby nebo kde je místo plnění zajišťovaného dodání zboží, pořízení zboží nebo převodu nemovitosti. Pokud je ale zprostředkovatelská služba poskytnuta pro osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě než v tom, kde by se nacházelo takto určené místo plnění, je místo plnění v tom členském státě, který vydal příjemci zprostředkovatelské služby daňové identifikační číslo pro DPH, pod kterým byla služba poskytnuta.

- Příklad: Český plátce DPH si najme rakouskou firmu (plátce DPH v Rakousku), aby mu zprostředkovala nájem nákladního automobilu (tedy "našla pronajímatele"). Pronajímatel bude rakouská firma. Místo plnění u nájmu dopravního prostředku je sídlo pronajímatele, tedy Rakousko. Nicméně, zprostředkovatelská služba je poskytnuta pro českého plátce DPH a bude tak tato zprostředkovatelská služba podléhat české DPH. (V případě zprostředkovatelských služeb je nutné oddělit zdanění služby zprostředkovatele a služby, která je tímto zprostředkovatelem zprostředkována).



Osoba povinná přiznat a zaplatit daň u služeb

- Pokud budou služby poskytovány v rámci tuzemska mezi tuzemskými osobami, pravidla pro to, kdo je povinen daň odvést se nemění - je to tedy plátce, který službu poskytuje (§ 108 odst. 1 písm. a) ZDPH).
- Pokud však budou poskytovatel a příjemce služby z různých států, může nastat situace, kdy daň je povinen přiznat a zaplatit příjemce této služby.



- Obecně, pokud bude plátce DPH přijímat službu s místem plnění v tuzemsku od osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo od zahraniční osoby povinné k dani, bude to právě příjemce služby (plátce), který bude povinen daň z této služby přiznat a zaplatit - § 15 odst. 1 a § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH. (Daň přizná ve svém daňovém přiznání, kde ji uvede jako daň na výstupu a za splnění obecných podmínek si bude moci uplatnit nárok na odpočet této daně).
- *Česká osoba povinná k dani, která ještě není k DPH zaregistrována, se stane plátcem dnem, kdy jí byly poskytnuty služby s místem plnění v tuzemsku od osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo od zahraniční osoby povinné k dani.*

- Pokud bude ale osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani poskytovat službu s místem plnění v tuzemsku pro osobu, která není registrována k DPH (s výjimkou předchozí poznámky), bude poskytovatel služby povinen se v tuzemsku zaregistrovat k DPH a odvést daň z těchto služeb (§ 15 odst. 5).
- Obdobně, pokud bude český plátce DPH poskytovat službu, která má místo plnění v jiném státě, může vzniknout našemu plátcovi povinnost zaregistrovat se k DPH v tomto státě a odvést zde daň.

Dodání zboží do jiného členského státu (intra-komunitární plnění)

- Dodání zboží do jiného členského státu (§ 13 odst. 2 ZDPH) je považováno za osvobozené plnění s nárokem na odpočet (dle § 64 ZDPH) v případě, že:
 - pořizovatel zboží je v jiném členském státě Evropské unie registrován k dani z přidané hodnoty, tzn., že mu bylo přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ) pro účely DPH,
 - a zároveň zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu EU plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.



- Osvobození nebude možno uplatnit v případě, že bude dodáváno zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě nebude předmětem daně. Pro účel uplatnění osvobození od daně bude dodavatel povinen uvést a zkontrolovat platnost DIČ svého zákazníka, které mu bylo vydáno v jiné členské zemi Evropské unie.
- Od pojmu dodání zboží do JČS je nutno odlišit pojem vývoz zboží - § 66 odst. 1 ZDPH.

- **Obecně** lze tedy načrtnout tři základní situace uplatňování DPH při dodání zboží mimo území ČR:
- Plátce ČR → Osoba registrovaná v JČS:
- **Při dodání zboží do jiného členského státu osobě, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě se jedná o osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH (§ 64 ZDPH),**
- Český plátce tak bude dodávat zboží za ceny bez daně a tato dodání deklaruje ve svém daňovém přiznání k DPH jako dodání zboží do jiného členského státu. O dodání zboží do jiného členského státu, které plátce osvobodil od DPH rovněž plátce informuje ve svém souhrnném hlášení (§ 102 ZDPH),
- **Pořizovatel zboží, který je osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě, je pak povinen toto zboží řádně přiznat a zdanit ve svém státu v rámci podávaného přiznání k DPH.**

- Plátce ČR → Osoba neregistrovaná v JČS:
- Při dodání zboží osobě, která není registrovaná k DPH v jiném členském státu nebo osobě, pro kterou není pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně se nejedná o osvobozené plnění. Zboží je dodáváno za cenu včetně DPH dle sazby v tuzemsku.
- Zvláštní postup je dále popsán v části **zasílání zboží** (viz zvláštní režimy).



- Plátce ČR → Vývoz do třetí země:
- Při dodání zboží do třetí země nečlenského státu EU, se jedná o **vývoz zboží**, který je považován za osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH, bez ohledu na to, zda-li je pořizovatel zboží ve své zemi registrován k DPH či nikoliv (§ 66 ZDPH). Transakce pak podléhá zdanění v zemi pořizovatele zboží.
- Český plátce bude dodávat zboží za ceny bez daně a transakce deklaruje ve svém přiznání k DPH jako vývoz zboží. Nárok na osvobození bude dále prokazován na základě daňového dokladu podle 30 odst. 4 a 5 ZDPH.
- Pořizovatel zboží sídlící v zemi mimo EU, plátce či neplátce DPH, je pak toto zboží povinen řádně zdanit ve své zemi při přechodu státní hranice v závislosti na tamější právní úpravě.

Pořízení zboží z JČS (§ 16 ZDPH)

- Pořízení zboží z jiného členského státu plátcem je dle ustanovení 2 ZDPH předmětem daně v tuzemsku.
- Na rozdíl od dovozu zboží z třetích zemí (§ 20 ZDPH) nedochází ke zdanění zboží při přechodu státní hranice, ale daň přiznává plátce v rámci svého daňového přiznání. Správcem daně v tomto případě tedy není celní úřad, nýbrž místně příslušný finanční úřad.

Zvláštní režimy (§ 17 – 19 ZDPH)

- Obecný princip režimu DPH uplatňovaného při dodání do jiných členských států je popsán v předchozích bodech.
- Vedle toho však zákon o DPH upravuje specifické postupy, které by měly být uplatňovány v souladu s předpisy EU.



Třístranné obchody (§ 17)

- Třístranným obchodem se rozumí obchod, který uzavřou **tři osoby (prodávající, prostřední osoba, kupující)** registrované k dani ve **třech různých členských státech** a předmětem obchodu je **dodání téhož zboží** mezi těmito třemi osobami s tím, že **zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.**

- Zjednodušeně lze říci, že zboží je dodáváno z jedné členské země zákazníkovi do druhé členské země prostřednictvím obchodníka třetí členské země.
- Příkladem může být situace, kdy německá firma si objedná od britské firmy zboží, které je vyráběné ve Francii.
- Zjednodušený postup spočívá v tom, že **plátce (prostřední osoba) nebude deklarovat tuto transakci v rámci daně na vstupu ani daně na výstupu ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu a následné dodání zboží do jiného členského státu.**

- V praxi je postup následující:
- *Prodávající:*
 - zboží fyzicky přepraví nebo odešle kupujícímu do jeho státu,
 - vystaví prostřední osobě daňový doklad, na kterém uvede DIČ prostřední osoby spolu s kódem země prostřední osoby a sdělením, že se jedná o osvobozenou transakci,
 - osvobozenou transakci deklaruje v daňovém přiznání,
 - uvede tuto transakci do souhrnného hlášení (kód způsobu plnění - 0)



- *Prostřední osoba:*
 - vystaví kupujícímu daňový doklad, na který uvede DIČ s kódem země kupujícího, včetně sdělení, že se jedná o třístranný obchod,
 - uvede tuto transakci do souhrnného hlášení s označením kódu pro třístranné obchody (kód způsobu plnění - 2),
 - uvede do svého daňového přiznání informativní údaj o pořízení zboží z jiného členského státu prostřední osobou a dodání zboží do jiného členského státu prostřední osobou.



- *Kupující:*

- v rámci svého daňového přiznání přizná a zaplatí DPH za pořízení zboží z jiného členského státu.
- (Plátce bude mít nárok na odpočet takto zaplacené daně dle pravidel zákona o DPH.)



Zasílání zboží (§ 18 ZDPH)

- Zasíláním zboží se rozumí dodání zboží do jiného členského státu z tuzemska, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu plátcem, který zboží dodává, nebo jím zmocněnou třetí osobou, s výjimkou dodání nových dopravních prostředků, dodání zboží s montáží nebo instalací osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou, a s výjimkou dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy anebo dodání elektřiny, jestliže je zboží dodáno pro osobu, pro kterou pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně v tomto státu. Zasíláním zboží se rozumí i dodání zboží za podmínek vymezených v první větě z jiného členského státu do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě osobě, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani.
- Přepravu či odeslání zboží při tom zajišťuje dodavatel - plátce DPH nebo jím zmocněná třetí osoba.

- Zatímco v případě prodeje zboží osobě neregistrované k DPH v jiném členském státu nevzniká nárok na osvobození, tzn. plátce dodává zboží za cenu včetně DPH a tyto transakce řádně přiznává a zdaní daní na výstupu ve své zemi, postup v případě zásilkového prodeje je odlišný.
- Pokud dodavatel - plátce DPH přesáhne při dodání zboží osobám neregistrovaným k DPH hranici stanovenou státem, do kterého zboží dodává, je **povinen zaregistrovat se k dani z přidané hodnoty** v tomto členském státě. Zaregistrováním se z titulu zasílání zboží se tato osoba nestává v dané zemi plátcem, ale pouze je povinna v tomto členském státě řádně přiznat a zaplatit daň z následných dodání formou zasílání zboží.

- Výjimku z hlediska zasílání zboží tvoří dodání nových dopravních prostředků a dodání zboží s montáží nebo instalací. Každý členský stát stanoví vlastní hranici, při jejímž dosažení považuje dodání zboží pro osoby neregistrované k dani na jeho území za zasílání zboží.
- V České republice je podle zákona o DPH hranicí pro zásilkový prodej celková hodnota dodání zboží do ČR vyšší než 35 000 € (resp. 1 140 000 Kč).



Dodání nových dopravních prostředků uvnitř území EU (§ 19)

- Další z výjimek je režim DPH uplatňovaný při dodání nových dopravních prostředků (§ 4 odst. 3 písm. b) ZDPH) uvnitř území EU.
- Při tomto režimu platí **vždy princip místa zdanění v zemi určení**, bez ohledu na to, zda je dodavatel či pořizovatel registrovaný k DPH či nikoliv.



Dodání nového dopravního prostředku plátcem DPH osobě, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě

- Plátce, který dodává za úplatu nový dopravní prostředek do jiného členského státu plátcí DPH osobě registrované k DPH, uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.



- Český plátce tak bude dodávat nový dopravní prostředek za cenu bez daně a tuto transakci deklaruje ve svém přiznání k DPH jako dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu (64 odst. 2) osobě registrované k dani v členském státě EU. Dodání nových dopravních prostředků osobám registrovaným k dani v jiných členských státech zahrnuje do svého souhrnného hlášení.
- Pořizovatel nového dopravního prostředku, který je plátcem DPH v jiné členské zemi, je pak povinen toto pořízení nového dopravního prostředku řádně přiznat a zdanit ve své zemi v rámci podávaného přiznání k DPH.

Dodání nového dopravního prostředku plátcem DPH do jiného členského státu osobě, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě

- Pokud bude plátce dodávat nový dopravní prostředek do jiného členského státu osobě, která není registrovaná k dani v jiném členském státu, i v tomto případě bude uskutečňovat plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.

- Ve srovnání s běžným dodáním zboží do jiného členského státu nebude plátce toto dodání nového dopravního prostředku uvádět do souhrnného hlášení.
- **Pořizovatel nového dopravního prostředku, i když je osobou neregistrovanou k dani, bude povinen toto pořízení řádně přiznat a zdanit ve své zemi.**

