Místo plnění u DPH

Z hlediska dodání zboží, dodání nemovité věci a poskytnutí služby je stěžejní, že předmětem daně v ČR 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 (ale to ještě nemusí stoprocentně znamenat, že ke zdanění fakticky dojde).

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 povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.
  - S instalací nebo montáží – místo instalace nebo montáže.
- Při dodání nemovité věci (§ 7 odst. 9 ZDPH):
  - místo, kde se nemovitá věc nachází, v případě práva stavby místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.

- Speciální úprava je stanovena pro řetězové transakce (§ 7 odst. 3 a 4), dodání zboží na palubě lodí, letadel nebo vlaku (§ 7 odst. 6) a dodání plynu, elektřiny, tepla a chladu (§ 7a ZDPH).
- **Místo plnění při prodeji zboží na dálku (§ 8)**
- *(1)* Místem plnění při prodeji zboží na dálku je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy.
- *(2)* Místem plnění při prodeji zboží na dálku je místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná, pokud
- *a)* osoba povinná k dani, která zboží prodává, má sídlo
- *1.* v členském státě a nemá provozovnu v ostatních členských státech, nebo
- *2.* mimo území Evropské unie a provozovnu pouze v jednom členském státě,
- *b)* zboží je odesláno nebo přepraveno z členského státu, ve kterém má osoba, která zboží prodává, sídlo nebo provozovnu, a
- *c)* celková hodnota příslušných plnění bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 10000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně při použití směnného kurzu zveřejněného Evropskou centrální bankou pro den 5. prosince 2017 (dále jen „ekvivalent v jiné měně“); celkovou hodnotou příslušných plnění se pro účely určení místa plnění rozumí hodnota
- *1.* zboží prodaného na dálku, pokud jsou splněny podmínky podle písmen a) a b), a
- *2.* telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby poskytnutých osobě nepovinné k dani, pokud jsou splněny podmínky podle § 10i odst. 3.

- *(3)* Místem plnění při prodeji zboží na dálku, kterým celková hodnota příslušných plnění bez daně překročila částku 10 000 EUR nebo její ekvivalent v jiné měně, je místo plnění podle odstavce 1.
- *(4)* Osoba, která prodává zboží na dálku podle odstavce 2, se může rozhodnout, že místo plnění se určí podle odstavce 1. V takovém případě je povinna tak postupovat alespoň do konce druhého kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém se takto rozhodla.
- *(5)* Rozhodnutí podle odstavce 4 se považuje rovněž za rozhodnutí o určení místa plnění podle § 10i odst. 5.

Místo plnění při prodeji dovezeného zboží na dálku

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

Místo plnění u služeb

- Základní pravidlo stanovuje § 9 ZDPH:
  - Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.
  - Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.
  - Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby se použije, pokud zákon o DPH nestanoví jinak.

Místo plnění při poskytnutí služby podle § 9a

- Za místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi a která je plátcem, s výjimkou poskytnutí služby osvobozeného (sic!) od daně, se považuje tuzemsko, pokud
  - a) je místo plnění stanoveno podle § 9 odst. 1 ve třetí zemi a
  - b) ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku.

Služby vztahující se k nemovité věci (§ 10 ZDPH)

- Místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovité věci a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architekta a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitá věc nachází (podobně u služby u práva stavby – kde je pozemek).
- Bude-li se tedy nemovitá věc, 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 subjekt poskytovat služby na nemovité věci, která se nachází v jiném státě, může mu v tomto státě vzniknout povinnost zaregistrovat se k DPH a odvést daň.

Místo plnění při poskytnutí přepravy osob (§ 10a)

- Místem plnění při poskytnutí služby přepravy osob je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.

Služby kulturní, umělecké, sportovní apod. (§ 10b)

- Do této skupiny služeb patří služby kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní, veletrhy, apod.
- **Místem plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy je místo konání kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, pokud jde o**
- **a) službu spočívající v oprávnění ke vstupu na takovou akci, včetně služby přímo související s tímto oprávněním, nebo**
  b) službu vztahující se k takové akci, včetně přímo související služby, jakož i poskytnutí služby organizátora takové akce, osobě nepovinné k dani.
- Pokud tedy např. slovenský plátce uspořádá v SR seminář na změny v zákoně o DPH pro neomezený okruh účastníků, místo plnění je v SR, pokud by byl seminář dělán na Slovensku výhradně na objednávku českého plátce, pak se situace řídí 9 odst. 1 ZDPH a místo plnění je v ČR

Místo plnění při poskytnutí stravovací služby (§ 10c)

- Místem plnění při poskytnutí stravovací služby je místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta.
- Pokud je však poskytnuta stravovací služba na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku během úseku přepravy osob uskutečněného na území Evropské unie, je místem plnění místo zahájení přepravy osob.
- V případě zpáteční cesty se přeprava zpět považuje za samostatnou přepravu.

Místo plnění při poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku (§ 10d)

- Místem plnění při poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku je místo, kde osoba, které je služba poskytnuta, dopravní prostředek skutečně fyzicky přebírá. Krátkodobým nájmem dopravního prostředku se pro tento účel rozumí nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní a u lodí nepřesahující 90 dní.
- Místem plnění při poskytnutí jiného než krátkodobého nájmu dopravního prostředku osobě nepovinné k dani je místo příjemce služby určené podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty.

- Místem plnění při poskytnutí jiného než krátkodobého nájmu rekreační lodi osobě nepovinné k dani je místo, kde tato osoba loď skutečně fyzicky přebírá za podmínky, že osoba, která službu poskytuje, má v tomto místě sídlo nebo provozovnu, je-li služba poskytnuta prostřednictvím provozovny.
- Je-li místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku stanoveno podle předchozích odstavců
  - a) v tuzemsku a ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází ve třetí zemi, za místo plnění se považuje třetí země,
  - b) ve třetí zemi a ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku, za místo plnění se považuje tuzemsko.

Místo plnění při poskytnutí služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani (§ 10e)

- Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, je místo, kde je místo plnění zajišťovaného plnění.

Místo plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani (§ 10f)

- Místem plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.
- Pokud je však poskytnuta služba přepravy zboží mezi členskými státy osobě nepovinné k dani, je místem plnění místo zahájení přepravy.

Místo plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité věci a práce na movité věci osobě nepovinné k dani (§ 10g)

– Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta, pokud jde o

a) službu přímo související s přepravou zboží, jako je nakládka, vykládka, manipulace a podobná činnost,

b) službu práce na movité věci nebo službu oceňování movité hmotné věci.

- Příklad: Německý sběratel keramiky si nechá udělat malbu na své keramice od českého plátce DPH v České republice. V takovém případě služba malby keramiky podléhá DPH v České republice.

Místo plnění při poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani (§ 10h)

- Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo příjemce služby určené podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud je toto místo ve třetí zemi a jde o
  - 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 uvedených v písmenech a) až g).

Místo plnění při poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby osobě nepovinné k dani (§ 10i)

- (1) Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo příjemce služby určené podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o
  - a) telekomunikační službu,
  - b) službu rozhlasového a televizního vysílání, nebo
  - c) elektronicky poskytovanou službu.
- Specifikace těchto služeb je pak uvedena v odst. 2

- Odstavec 1 se nepoužije na poskytnutí služby osobou, která má sídlo v jednom členském státě a nemá provozovnu v ostatních členských státech, nebo má sídlo mimo území Evropské unie a provozovnu pouze v jednom členském státě, pokud
  - a) místo příjemce služby je v členském státě odlišném od členského státu, ve kterém má osoba poskytující službu sídlo nebo provozovnu, a
  - b) celková hodnota těchto služeb bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 10 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně při použití směnného kurzu zveřejněného Evropskou centrální bankou pro den 5. prosince 2017.
- Na poskytnutí služby, kterým byla překročena hodnota podle odstavce 3, se použije odstavec 1.
- Osoba poskytující službu podle odstavce 3 se může rozhodnout, že místo plnění se určí podle odstavce 1. V takovém případě je povinna tak postupovat do konce kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém se takto rozhodla.

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 – obvykle je to tedy plátce, který službu poskytuje (§ 108 odst. 1 písm. a) ZDPH) (ale pozor na § 92a).
- 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 český plátce 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 - § 9 odst. 1 a § 108 odst. 3 písm. a) 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 identifikovanou osobou podle 6h dnem, kdy jí byly poskytnuty služby s místem plnění v tuzemsku od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku (obdobně u služeb podle 10), ale nemá nárok na odpočet – lze obejít?)*

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 to musí sdělit plátci,
  - a zároveň zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu EU plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou,
  - Plátce uvede dodání zboží v souhrnném hlášení.

- 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 ((při splnění všech podmínek dle 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 má **zasílání zboží**, jak bylo uvedeno na předešlých slidech.

- 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 (zboží musí opustit území EU).
- 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 33a 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 při splnění podmínek ustanovení 2 ZDPH předmětem daně v tuzemsku.

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 česká 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.)

Dodání nových dopravních prostředků uvnitř území EU (§ 19)

- Další z výjimek je režim DPH uplatňovaný při dodání nových dopravních prostředků (§ 4 odst. 4 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 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 (19 odst. 4).

- 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.**