

Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář - 7., aktualizované vydání

Praktický průvodce při řešení výkladových problémů vznikajících při každodenní aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty.

Sedmé, aktualizované vydání komentáře zahrnuje poslední novelu zákona o DPH, jež s účinností od 1. července 2017 zejména změnila aplikaci DPH u manka a škod, rozšířila uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti, zavedla nový přístup k přijatým úplatám a vypustila speciální ustanovení pro uplatňování DPH u společníků společnosti bez právní subjektivity.

Poslední vydání komentáře podává výklad nejnovější úpravy a odpovědi na otázky, se kterými se plátce bude jistě potýkat.

Přináší nový, v české odborné literatuře ojedinělý a komplexní, pohled na problematiku DPH. Seznamuje s komunitárním právem a veškerou i tou nejnovější dostupnou judikaturou Evropského soudního dvora týkající se daných ustanovení zákona o DPH a osvětluje její možné využití v praxi.

Rozebírá praktické uplatňování DPH na konkrétních případech na základě vzájemného vztahu jednotlivých ustanovení směrnice 2006/112/ES, jejího prováděcího předpisu a zákona o dani z přidané hodnoty.

Upozorňuje čtenáře na rozpory mezi tuzemskou a komunitární právní úpravou a možná rizika související s uskutečněním transakcí se subjekty zejména z jiných členských států EU.

Obsahuje informace a citace publikovaných stanovisek Ministerstva financí ČR a informace o závěrech jednání koordinačních výborů Komory daňových poradců ČR a Ministerstva financí ČR, včetně citací z těchto pro plátce mnohdy špatně dostupných materiálů.

Publikace čtenáře v neposlední řadě seznamuje i s dostupnou judikaturou tuzemských soudů, zejména Nejvyššího správního soudu, včetně citací z těchto rozsudků.

V závěru komentáře ke každému paragrafu je seznam souvisejících ustanovení zákona o DPH a evropských právních předpisů (směrnice), výběr dostupné literatury, judikatury tuzemských soudů i Evropského soudního dvora i s citacemi nejvýznamnějších částí rozsudku nebo stanoviska generálního advokáta.

Rozšířený autorský tým tvoří 5 daňových poradců, specialistů na DPH, s dlouholetou praxí v tomto oboru.

Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář - 7., aktualizované vydání

Autor: Tomáš Brandejs, Milena Drábová, Michal Dušek, Olga Holubová, Milan Tomíček
Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017

Publikaci je možné zakoupit >>> [zde](#).

§ 25

Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu

(1) Při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku vzniká plátcí nebo identifikované osobě povinnost přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, vzniká plátcí nebo identifikované osobě povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu.

(2) Při pořízení zboží z jiného členského státu podle § 16 odst. 4 a 5 vzniká plátcí povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska.

(3) Pořízení zboží z jiného členského státu se považuje za uskutečněné dnem, ke kterému by bylo uskutečněno zdanitelné plnění při dodání zboží podle § 21. Pořízení zboží z jiného členského státu podle § 16 odst. 4 a 5 se však považuje za uskutečněné dnem přemístění zboží do tuzemska.

K § 25

1. Toto ustanovení vymezuje okamžik vzniku povinnosti přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu. Pravidla uvedená v tomto ustanovení vycházejí z článků 68 a 69 Směrnice, které jsou závazné pro všechny členské státy, a proto by stejná pravidla měla v zásadě platit i ve všech ostatních členských státech. Zmíněná pravidla jsou úzce provázána s článkem 67 Směrnice, který upravuje vznik povinnosti přiznat plnění v případě osvobozeného dodání zboží (včetně jeho přemístění) do jiného členského státu.

K odst. 1

2. Plátce je povinen přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu ke dni vystavení daňového dokladu a teprve v případě, že tento doklad není vystaven do patnáctého dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo zboží pořízeno, povinnost přiznat daň vzniká k tomuto patnáctému dni měsíce následujícího.

3. Primárně je tedy v případě pořízení zboží z jiného členského státu důležitý především okamžik vystavení daňového dokladu, od kterého se obvykle odvíjí povinnost přiznat daň. Do konce roku 2008 uvedené platilo - a lze do určité míry argumentovat, že opětovně od 1. ledna 2013 uvedené platí - i v případě, kdy je daňový doklad vystaven ještě před samotným pořízením zboží, tedy, jak vyplývá z komentáře k odst. 3, ještě předtím, než pořizovatel nabude právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník. Povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu tak může - poněkud paradoxně - předcházet okamžiku nabytí faktické dispozice k pořizovanému zboží. Dle našich informací není v tomto směru praxe ve všech členských státech jednotná, což může významně narušit cíl systému výkaznictví přeshraničních dodávek zboží, kterým je snaha maximálně sjednotit okamžik vykázaní dodání a pořízení zboží, jakožto dvou „fiskálních“ prvků z komerčního hlediska jediné ucelené transakce.

4. Jak již bylo naznačeno výše, nejzazším termínem pro vznik daňové povinnosti je patnáctý den

měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo zboží pořízeno. K tomuto datu tedy musí pořizovatel přiznat daň, i když nezná např. přesné údaje o ceně či množství pořízeného zboží, jelikož dosud od dodavatele neobdržel žádný doklad. Upozorňujeme, že od 1. dubna 2011 může plátce uplatnit nárok na odpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu nejdříve za zdaňovací období, kdy měl daňový doklad a daň přiznal. Nicméně pokud plátce daňový doklad v případě pořízení zboží nemá, § 73 odst. 1 písm. b) výslovně stanoví, že lze nárok na odpočet prokázat jiným způsobem.

5. V této souvislosti bychom rádi upozornili na závěry Koordinačního výboru č. 125/25.04.06 v části, kde MF potvrdilo, že jestliže plátce, který má plný nárok na odpočet, přizná při pořízení zboží z jiného členského státu daň v pozdějším zdaňovacím období, než mu stanoví § 25, ale uplatní nárok na odpočet až v daňovém přiznání za zdaňovací období, za které je přiznána související daň na výstupu, správce daně neuloží sankce podle § 104 odst. 2 (blíže viz komentář k tomuto ustanovení). Tyto závěry se nevztahovaly na plátce, kteří mají nárok na odpočet daně v částečné výši, což v zásadě odpovídalo § 104 odst. 3 ve znění účinném do 30. června 2017 (blíže viz komentář k tomuto ustanovení a též závěry Koordinačního výboru č. 253/04.12.08, který se uvedenou problematikou zabýval v souvislosti s novelizací § 104 odst. 3 od 1. ledna 2009, a to mimo jiné i ve vztahu k pořízení zboží z jiného členského státu, u kterého měl plátce plný nárok na odpočet daně).

6. Ačkoli byla relevantní ustanovení zákona od doby projednání prvně zmíněného příspěvku novelizována, samotné změny zákona (a to včetně změn účinných od 1. července 2017) by neměly mít na platnost přijatých závěrů vliv (viz též závěry zmíněného příspěvku č. 253/04.12.08 ve vztahu k úpravě účinné do 30. června 2017). Nicméně, ani přesto nelze tento postup považovat za bezrizikový, a to s ohledem na závěry SDEU v případě C-284/11 EMS-Bulgaria Transport OOD (blíže viz komentář k § 104 odst. 2). Dle ustálené judikatury SDEU platí, že tam, kde má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce příslušných plnění povinná přiznat daň, stává se uplatnění nároku na odpočet takto přiznané daně, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro jeho uplatnění, z věcného hlediska v zásadě neoddělitelné. Uvedené rozhodnutí však naznačuje, že to samé nemusí platit z temporálního hlediska. Česká pravidla by tak mohla případně zavést i sankci za opožděné přiznání daně, a to bez ohledu na existenci plného nároku na odpočet daně na vstupu.

K odst. 2

7. Toto ustanovení, které bylo do zákona doplněno novelou od 1. ledna 2009, zakotvuje pravidlo, dle něhož vzniká povinnost přiznat daň při přemístění zboží do tuzemska zásadně dnem přemístění. Vznik povinnosti přiznat daň tedy nemá žádnou vazbu na vystavení interního daňového dokladu o přemístění zboží. Otázkou je, zda je tato úprava v souladu se Směrnicí. Pochybnosti mohou vyvstat například u přemístění zboží plátcem ve smyslu § 16 odst. 5 písm. a), které je v členském státě odeslán osvozeno o daně. Zdá se, že jde-li o otázku určení okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň, nečiní Směrnice žádný rozdíl mezi touto transakcí a standardním pořízením zboží.

8. Stejně tak vzniká povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska i v případě dodání zboží prostřednictvím tzv. konsignačního skladu, kdy je zboží přemístěno do tuzemského skladu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, jež není českým plátcem daně, za účelem následného dodání zboží zákazníkovi. Dani tak podléhá již přemístění zboží do tuzemského skladu, přestože k faktickému prodeji zboží zákazníkovi dojde až později při odběru zboží tímto zákazníkem. Dani tak podléhá již samotné přemístění na sklad, a nikoli následný prodej (převod vlastnického práva). Více informací k této problematice naleznete v komentáři k § 16 odst. 4.

K odst. 3

9. Pokud jde o stanovení samotného dne, kdy pořizovatel zboží pořídil (což je důležité především v případech, kdy je zboží dodáváno na přelomu zdaňovacích období, či v případech, kdy dodavatel otálí s vystavením daňového dokladu a daňová povinnost tak vzniká k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci pořízení), tento odstavec definuje den uskutečnění pořízení zboží odkazem na úpravu uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží v § 21. Za den pořízení se tedy v návaznosti na § 21 odst. 1 a v souladu s § 13 odst. 1 považuje okamžik, kdy pořizovatel nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník (blíže viz komentář k daným ustanovením). Tento okamžik se tak může měnit v závislosti na typu sjednaných dodacích podmínek (k vlivu dodacích podmínek na vymezení okamžiku dodání zboží viz komentář k § 13 odst. 1).

10. Jestliže zboží má být dodáno např. na dodacích podmínkách DDU a zboží bylo odesláno z jiného členského státu 28. ledna 2017 a plátcí daně bylo dodáno 1. února 2017, znamená to, že zboží bylo pořízeno 1. února 2017. Dodání téhož zboží ve stejných lhůtách, avšak na dodacích podmínkách EXW by bylo považováno pro účely tohoto ustanovení za pořízené již 28. ledna 2017.

Související ustanovení:

§ 6g - identifikované osoby, § 6f - dobrovolná registrace plátce, § 11 - místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu, § 16 - pořízení zboží z jiného členského státu, § 19 - dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území Evropské unie, § 29 - náležitosti daňového dokladu, § 40 - základ daně a výpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu, § 42 odst. 8 - oprava základu a oprava výše daně, § 65 - osvobození od daně při pořízení zboží z jiného členského státu, § 72 - nárok na odpočet daně, § 73 odst. 1 písm. b) - podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, § 73 odst. 3 - lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně, § 76 - způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši, § 108 odst. 1 písm. b) - osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň

Koordinační výbory:

253/04.12.08 - Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. [302/2008](#) Sb.).

Předkladatel: Ing. Stanislav Kryl: blíže viz část Koordinační výbory k § 104

125/25.04.06 - Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. [235/2004](#) Sb., o DPH. Předkladatel:

JUDr. Ing. Martin Kopecký:

Situace 1

Daň na výstupu je uplatněna později, než tomu mělo být podle § 24, resp. § 25 ZDPH. Zároveň však plátcí, který má plný nárok na odpočet, uplatní nárok na odpočet až v daňovém přiznání za zdaňovací období, za které je přiznána související daň na výstupu. Daňová povinnost uvedená v daňovém přiznání je nulová. Sankce podle § 104 odst. 2 ZDPH se neuloží. Správce daně však může uložit pokutu podle § 37 zákona č. [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků.

Situace 2

Daň na výstupu je uplatněna později, než tomu mělo být podle § 24, resp. 25 ZDPH. Plátcí nemá u přijatého plnění nárok na odpočet nebo má nárok na odpočet pouze částečný. Sankce podle § 104 odst. 2 ZDPH se uplatní za období ode dne, kdy měla být daň na výstupu odvedena, do dne předcházejícímu dni, kdy daň na výstupu byla skutečně odvedena.

Stanovisko Ministerstva financí:
Souhlas se závěry předkladatele.

Evropské právní předpisy:

čl. 68 a 69 Směrnice

Judikatura evropských soudů:

C-284/2011 EMS-Bulgaria Transport OOD:

(65) Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda zásada daňové neutrality brání sankci spočívající v odepření nároku na odpočet DPH a uložení zaplacení úroků, pokud daň byla odvedena opožděně.

...

(74) Opožděné odvedení DPH však samo o sobě nemůže být postaveno na roveň daňovému úniku, který předpokládá, že dotčené plnění má navzdory dodržení podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice o DPH a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici za výsledek získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčeného plnění je získání daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, Sb. rozh. s. I 1609, body 74 a 75, a výše uvedený rozsudek Klub, bod 49).

(75) Úhrada úroků z prodlení může představovat vhodnou sankci, nejde-li nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle spočívajícího v zabránění daňovým únikům a zajištění správného výběru DPH, který je připomenut v bodu 67 tohoto rozsudku.

(76) Jak vyplývá z bodu 68 a násl. tohoto rozsudku, může být taková sankce nepřiměřená, jestliže celková částka požadovaných úroků odpovídá částce odpočitatelné daně, čímž by osoba povinná k dani byla v zásadě zbavena svého nároku na odpočet. Posouzení přiměřené povahy sankce přísluší vnitrostátnímu soudu.

(77) Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že zásada daňové neutrality brání sankci spočívající v odepření nároku na odpočet v případě opožděného odvedení DPH, ale nebrání výběru úroků z prodlení, s výhradou toho, že tato sankce dodrží zásadu proporcionality, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu.

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Prémiový rezidenční komplex Bakers Court přináší na realitní trh komfortní bydlení s 5* službami](#)
- [ESG Simple jako praktická opora pro ESG reporting malých a středních podniků](#)
- [Digitální důkazy z webu v soudním řízení: jak doložit, co bylo online zveřejněno?](#)
- [V lednu přišel šok. Ze seznamu zmizely tisíce soudních překladatelů](#)
- [Koupě nemovitosti v Rakousku: vedlejší náklady v praxi](#)
- [Legal Innovation Day 2026: Praktické využití umělé inteligence v právní praxi](#)
- [Prémiový rezidenční komplex Bakers Court přináší na realitní trh komfortní bydlení s 5* službami](#)
- [Festival jako prestižní teambuilding](#)

- [Spojení Generali České a Právní ochrany D.A.S. přináší první výhodu: navýšení pojistného limitu na 5 milionů](#)
- [Kultura jako prestižní benefit: Proč by právní firmy měly sázet na „inteligentní zážitky“? Rozhovor s JUDr. Martinou Jankovskou](#)
- [Wolters Kluwer uvádí na český trh AI právní pracovní prostor Libra s integrovaným obsahem ASPI](#)