

20. 5. 2004

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

# Uplatňování DPH při poskytování služeb

1. května 2004 vstoupil v účinnost zákon č. [235/2004](#) Sb., o dani z přidané hodnoty, který transponoval principy zdanění daní z přidané hodnoty uplatňované v Evropské unii. Tyto principy jsou obsaženy zejména v Šesté směrnici Rady EU č. 77/388/EHS, ve znění pozdějších předpisů.

Přechod na principy uplatňované v EU znamená pro české subjekty větší zodpovědnost při správném stanovení daně, přinesl jim nové povinnosti, včetně možné nutné registrace k DPH v jiném členském státě EU. Největší změny nastaly při obchodování v rámci EU.

Pro správné uplatnění DPH při poskytování služeb nebo při jejich přijímání, je nutné stanovit místo plnění, tedy místo, resp. stát, kde se DPH z dané operace vybere, ale také, kdo je povinen daň odvést.

Pro správné uplatnění daně je tedy důležité určit, **kde** je místo plnění, **kdo** službu poskytuje, **pro koho** je služba poskytována a **o jakou službu** se jedná.

## A. Stanovení místa plnění při poskytování služeb podle § 9

Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby je stanoveno v § 9 zákona č. [235/2004](#) Sb., podle něhož je místem plnění při poskytnutí služby místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání popřípadě místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Pokud poskytuje službu prostřednictvím provozovny, považuje se za místo plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Podle tohoto základního pravidla daň přiznává osoba poskytující službu ve státě, kde má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. (např. veterinární služby, kadeřnické služby, ubytovací, stravovací, sekretářské služby, archivní služby apod.). Takto se stanoví místo plnění vždy, pokud se nebude jednat o službu zahrnutou v § 10, který stanoví místo plnění ve zvláštních případech.

## B. Zvláštní případy stanovení místa plnění podle § 10

### 1. Služby vztahující se k nemovitostem § 10 odst. 1

Místo plnění u služeb vztahujících se k nemovitosti (např. služby architekta, odhadce, stavebního dozoru), 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 plátc DPH poskytovat služby vztahující se k nemovitosti, která se nachází v jiném státě, může mu v tomto státě vzniknout povinnost zaregistrovat se k DPH a odvést zde daň (podmínky se mohou v jednotlivých státech lišit).

V případě služeb vztahujících se k nemovitosti nemají členské státy povinnost využít reverse charge (přenesení daňové povinnosti), avšak Česká republika tuto možnost využívá ve všech případech.

### Příklad

Poskytnutí služby odhadce vztahující se k nemovitosti, která je v tuzemsku, místem plnění je tuzemsko, tj daň musí být přiznána a zaplácena v tuzemsku.

1. Odhadce, plátc registrovaný v tuzemsku, poskytuje službu v tuzemsku (má v tuzemsku sídlo,

místo podnikání nebo provozovnu) je povinen přiznat a zaplatit daň bez ohledu na to, komu je služba poskytována.

2. Odhadce je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu.

Pokud

- poskytuje službu pro plátce registrovaného v tuzemsku nebo osobu identifikovanou k dani, musí osoba, které je služba poskytována, přiznat a zaplatit daň (přenesení daňové povinnosti),
- poskytuje službu pro osobu, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani, odhadce jako poskytovatel služby musí přiznat a zaplatit daň v tuzemsku, musí se v tuzemsku registrovat.

## **2. Přepravní služby § 10 odst. 2, odst. 4 písm. b), odst. 12 písm. a), b), odst. 13**

Obecně je místem plnění u přepravních služeb místo, kde se přeprava uskutečňuje.

### **Výjimky z obecného pravidla pro stanovení místa plnění u přepravních služeb:**

1. přeprava zboží mezi členskými státy - místem plnění je místo zahájení přepravy. Přepravou zboží mezi členskými státy se rozumí taková přeprava, kdy se místo zahájení a místo ukončení přepravy nachází v různých členských státech. Další výjimka z tohoto pravidla je uvedena níže.
2. poskytnutí služby přímo související s přepravní službou (překládka, nakládka, balení apod.) - místem plnění je místo, kde se tato služba uskutečňuje,
3. "zprostředkovatelská služba" - zajištění služby na základě mandátní smlouvy (jménem a na účet jiné osoby):
  - a. přepravy zboží mezi členskými státy - místem plnění "zprostředkovatelské služby" je místo, kde je přeprava zahájena,
  - b. služby přímo související s přepravou zboží mezi členskými státy - místem plnění "zprostředkovatelské služby" je místo, kde je zajišťovaná služba uskutečněna,
  - c. přepravní služby nebo služby přímo související s přepravní službou kromě a), b) - místem plnění "zprostředkovatelské služby" je místo, kde je zajišťovaná služba uskutečněna.

Pokud je však přeprava zboží mezi členskými státy, služba přímo související s přepravou zboží mezi členskými státy nebo "zprostředkovatelská služba" poskytnuta **pro osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, než kde je místo plnění poskytované služby**, potom je místo plnění v členském státě, který vydal DIČ, pod kterým byla služba poskytnuta.

V případě těchto služeb mají členské státy povinnost využít reverse charge, proto pokud plátce poskytuje tyto služby s místem plnění v jiném členském státě, osobě registrované k dani v jiném členském státě, přenáší se daňová povinnost na tuto osobu, která je povinna přiznat a zaplatit daň a plátce se nemusí v příslušném členském státě registrovat.

### **Příklad**

Přeprava zboží mezi členskými státy

1. Přeprava z tuzemska do Rakouska, zahájení přepravy v tuzemsku.

1. přepravu poskytuje plátce pro jiného plátce, místo plnění, kde je zahájena přeprava, tj. v tuzemsku a daň je povinen přiznat a zaplatit plátce, který poskytuje přepravu.
2. přepravu poskytuje plátce pro osobu registrovanou k dani v Rakousku, která poskytla plátcovi rakouské DIČ, tedy z jiného členského státu, než kde je zahájena přeprava. Místo plnění bude v Rakousku a povinnost přiznat a zaplatit daň se přenáší na rakouského podnikatele. Plátce vystavuje daňový doklad bez daně a sdělení, že místo plnění je v Rakousku a povinnost přiznat

a zaplatit daň má rakouský podnikatel.

3. přepravu poskytuje plátce pro osobu, která není registrována k dani v žádném z členských států, místo plnění bude v tuzemsku, kde je zahájení přepravy a plátce je povinen přiznat a zaplatit daň v tuzemsku.

2. Přeprava z Rakouska do tuzemska, zahájení přepravy v Rakousku.

přepravu poskytuje plátce pro jiného plátce, přeprava zahájena v Rakousku, ale je poskytnuta pro plátce (osobu registrovanou k dani v jiném členském státě než, kde je zahájena přeprava), místo plnění je v tuzemsku a daň je povinen přiznat a zaplatit plátce, který poskytuje přepravu.

1. přepravu poskytuje plátce pro osobu registrovanou k dani v Rakousku, kde je zahájení přepravy. Místo plnění bude v Rakousku, kde je zahájena přeprava. Povinnost přiznat a zaplatit daň se přenáší na rakouského podnikatele. Plátce vystavuje daňový doklad bez daně a sdělení, že místo plnění je v Rakousku a povinnost přiznat daň má rakouský podnikatel.
2. přepravu poskytuje plátce pro osobu, která není registrována k dani v žádném z členských států, místo plnění je v Rakousku, kde je zahájení přepravy a plátce je povinen přiznat a zaplatit daň v Rakousku, t.j. musí se v Rakousku registrovat.

Další informace - viz Uplatňování daně z přidané hodnoty u přepravy a služeb přímo souvisejících po 1. 5. 2004.

### **3. Služby kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, výchovné a zábavní včetně organizování a souvisejících služeb § 10 odst. 4 písm.a)**

Do této skupiny služeb patří služby kulturní, umělecké, sportovní, výchovné, zábavní i pořádání konferencí, seminářů 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 umělec nebo sportovec na akci, která se koná např. ve Francii, bude tato služba podléhat DPH ve Francii.

V případě těchto služeb nemají členské státy povinnost využít reverse charge, proto si plátce musí zjistit při poskytnutí této služby s místem plnění v jiném členském státě, jestli mu nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň v tom členském státě.

### **4. Služby oceňování a práce na movité věci § 10 odst. 4 písm. c)**

Místo plnění se u oceňování věci nebo práce na movité věci (oprava, údržba, úprava, zpracování, montáž, instalace, leštění, broušení, lakování a jiné zušlechťovací práce na movité věci jiné osoby) stanoví podle místa, kde je služba fyzicky uskutečněna. Pokud jsou tyto služby poskytnuty **pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, než kde jsou provedeny**, je místo plnění v členském státě, který vydal DIČ osobě, které je tato služba poskytnuta za podmínky, že je movitá věc odeslána z členského státu, kde byla služba poskytnuta.

V případě těchto služeb mají členské státy povinnost využít reverse charge, proto pokud plátce poskytuje tyto služby s místem plnění v jiném členském státě, osobě registrované k dani v jiném členském státě, přenáší se daňová povinnost na tuto osobu, která je povinna přiznat a zaplatit daň.

### **Příklad**

Německý podnikatel registrovaný k dani v Německu si v tuzemsku objedná u plátce vybroušení monogramu na skleničky, po provedení broušení jsou skleničky odeslány z České republiky. Místo plnění je v Německu, protože je služba poskytnuta osobě registrované k dani v jiném členském státě,

než kde je provedeno broušení. Plátce vystaví daňový doklad bez daně a sdělení, že místo plnění je v Německu a povinnost přiznat a zaplatit daň má německý podnikatel.

Pokud bude tato služba poskytnuta osobě v Německu, která není registrována k dani v žádném z členských států, bude místo plnění v tuzemsku, kde je broušení provedeno a povinnost přiznat a zaplatit daň má plátce, poskytující službu v tuzemsku.

## 5. Vyjmenované služby § 10 odst. 6 a 7

Jedná se o tyto služby

1. převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva,
2. reklamní,
3. poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní a jiná podobná služba (jako např. překladatelská, tlumočnická), zpracování dat a poskytnutí informací,
4. bankovní, finanční a pojišťovací s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek,
5. poskytnutí pracovní síly,
6. nájem movité věci s výjimkou všech dopravních prostředků,
7. telekomunikační,
8. provozování rozhlasového a televizního vysílání,
9. elektronická,
10. přijetí závazku zdržet se v pokračování nebo vykonávání podnikatelské činnosti nebo práva zde uvedeného,
11. poskytnutí služby osobou jednajícím jménem a na účet jiné osoby (mandátní smlouva), která spočívá v zajištění výše uvedených služeb

Pokud jsou vyjmenované služby poskytnuty zahraniční osobou povinnou k dani (podnikatelem z třetí země) nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, které nemají v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, a jsou **poskytnuty plátcem nebo osobě osvobozené od uplatňování daně** (podnikatel, který není registrován k DPH), je místem plnění tuzemsko, tj. místo, kde má příjemce služby sídlo, místo podnikání nebo provozovnu (přenesení daňové povinnosti (reverse-charge) na plátce v tuzemsku). Povinnost přiznat a zaplatit daň v tuzemsku má plátce, který je příjemcem služby.

Pokud jsou uvedené služby poskytnuty plátcem zahraniční osobě, ať již je či není podnikatelským subjektem nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě, které nemají v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, je místem plnění místo, kde má příjemce služby sídlo, místo podnikání nebo provozovnu popřípadě bydliště (přenesení daňové povinnosti na osobu registrovanou k dani v jiném členském státě).

V případě vyjmenovaných služeb mají členské státy povinnost použít reverse charge, proto pokud plátce poskytuje tyto služby s místem plnění v jiném členském státě, osobě registrované k dani v jiném členském státě, přenáší se daňová povinnost na tuto osobu, která je povinna přiznat a zaplatit daň.

Pokud jsou vyjmenované služby poskytnuty osobě z jiného členského státu, která není registrována k dani v žádném z členských států, stanoví se místo plnění podle základního pravidla, tj. podle § 9.

### Příklad

1. Plátce poskytuje účetní službu do Francie, osobě registrované k dani ve Francii, která nemá v tuzemsku provozovnu, potom je místo plnění ve Francii a povinnost přiznat a zaplatit daň má příjemce služby ve Francii, který si objednal službu.
2. Plátce poskytuje poradenskou službu do Švýcarska (třetí země) jakékoliv osobě, místo plnění je ve

Švýcarsku, plátce poskytne službu bez daně a sdělení, že místo plnění je mimo tuzemsko.

3. Plátce poskytuje poradenskou službu do Francie osobě, která není registrována k dani v žádném z členských států, místo plnění je v tuzemsku a plátce má povinnost přiznat a zaplatit daň v tuzemsku.

### **Místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku zahraniční osobě nebo zahraniční osobou**

Obecně se místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku stanoví podle základního pravidla, tj. místem plnění je podle § 9 sídlo, místo podnikání nebo provozovna poskytovatele nájmu dopravního prostředku. Avšak pokud je nájem dopravního prostředku poskytnut zahraniční osobě a ke konečnému užití po celou dobu nájmu dochází ve třetí zemi, místo plnění se nachází ve třetí zemi. Naopak, pokud bude nájem dopravního prostředku poskytnut zahraniční osobou povinnou k dani a ke skutečnému užití, byť i po část doby nájmu, dochází v tuzemsku, je místo plnění v tuzemsku. Pokud je nájem dopravního prostředku zahraniční osobu povinnou k dani poskytnut plátcovi nebo osobě identifikované k dani, je tato osoba povinna daň přiznat a zaplatit.

Příklad: Polská firma registrovaná k DPH v Polsku pronajme osobní automobil českému plátcovi 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.

## **6. Poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby § 10 odst. 12 písm. c), odst. 13**

Jestliže je poskytnuta "zprostředkovatelská služba" spočívající v zajištění služby nebo zboží na základě mandátní smlouvy (jménem a na účet jiné osoby), je místem plnění "zprostředkovatelské služby" místo, kde je místo plnění zajišťované služby nebo kde je místo plnění zajišťovaného dodání nebo pořízení zboží.

Pokud je však "zprostředkovatelská služba" poskytnuta pro osobu registrovanou v jiném členském státě, než kde je místo plnění zajišťované služby nebo zboží, je místo plnění v členském státě, který vydal DIČ, pod kterým je služba poskytnuta.

### **Příklad**

Zprostředkování dodání zboží v Německu.

1. Plátce poskytuje "zprostředkovatelskou službu", která spočívá v zajištění dodání zboží s místem plnění v Německu na základě mandátní smlouvy pro jiného plátce registrovaného k dani v tuzemsku. Místo dodání zboží je v Německu, ale "zprostředkovatelská služba" je poskytnuta pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě (pro plátce v tuzemsku), než kde je místo plnění dodání zboží (to je v Německu), proto je místo plnění "zprostředkovatelské služby" v tuzemsku a plátce, který poskytuje "zprostředkovatelskou službu" je povinen přiznat a zaplatit daň v tuzemsku.

2. Plátce poskytuje "zprostředkovatelskou službu" pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, místo plnění je v jiném členském státě a plátce vystavuje daňový doklad bez daně a sdělení, že místo plnění je v jiném členském státě a povinnost přiznat a zaplatit daň, má osoba registrovaná k dani v jiném členském státě.

2. Plátce poskytuje "zprostředkovatelskou službu" pro soukromou osobu, místo plnění "zprostředkovatelské služby" je v Německu, kde je místo plnění zajišťovaného dodání zboží, Plátce

vystaví daňový doklad bez DPH a sdělení, že místo plnění je v Německu a je povinen se registrovat v Německu a přiznat a zaplatit daň v Německu.

### **C. Osoba povinná přiznat a zaplatit daň**

Vedle určení, kde služba podléhá dani, je také nutné určit, kdo daň z poskytnuté služby odvede (zaplatí).

Pokud budou služby poskytovány v rámci tuzemska mezi tuzemskými osobami je povinen daň odvést plátce, který službu poskytuje.

V případě, že je služba poskytnuta osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani (podnikatel z třetí země), které nemají v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu a místo plnění je v tuzemsku, stanoví se podle § 15 zákona č. [235/2004](#) Sb., která osoba je povinna v tuzemsku daň přiznat a zaplatit. Podle § 15, pokud je služba poskytnuta plátcí, osobě povinné k dani nebo osobě identifikované k dani, přenáší se daňová povinnost na osobu, pro kterou je služba poskytována (reverse-charge, přenos povinnosti zaplatit daň na příjemce služby) a plátce nebo osoba identifikovaná k dani je povinna přiznat a zaplatit daň. *Pozn. 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. Vztahuje se tak i na ni předchozí odstavec. Viz "Informace k registraci osoby povinné k dani, která uskutečňuje zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně".*

Pokud bude služba s místem plnění v tuzemsku poskytnuta 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.

Obdobně, pokud bude český plátce DPH poskytovat službu, která má místo plnění v jiném státě, může vzniknout našemu plátcí povinnost zaregistrovat se k DPH v tomto státě a odvést zde daň. Pokud plátce poskytuje službu s místem plnění v jiném členském státě, pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, a nemá v jiném členském státě sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, a je tímto členským státěm využita možnost reverse charge, tj. přenesení daňové povinnosti na příjemce služby registrovaného k dani, nemusí se plátce v členském státě registrovat, protože za něj přizná a zaplatí daň příjemce služby.

Nutno poznamenat, že s výjimkou povinného reverse-charge systému (§ 10 odst. 6, odst. 2- přeprava zboží mezi členskými státy, odst.4 písm. b)- služby přímo související s přepravou zboží mezi členskými státy, odst. 4 písm. c)-oceňování a práce na movité věci a odst. 12 a 13 -

"zprostředkovatelská služba" zákona č. [235/2004](#) Sb.), využívají možnosti přenesení povinnosti daň přiznat a zaplatit na příjemce služby, členské státy v různém rozsahu. Je třeba se tedy informovat v daném státě, do kterého jsou služby poskytovány. V některých členských státech EU by český plátce DPH měl možnost zvolit si tzv. daňového zástupce, aby za něj splnil povinnosti vyplývající z registrace k DPH a přiznání a odvedení daně. Rovněž podmínky pro zvolení daňového zástupce se v jednotlivých členských státech liší.

Informace týkající se registrace v členských státech EU a možnosti daňového zástupce lze získat na webových stránkách Evropské komise - Generálního ředitelství pro daně a cla (DG TAXUD) ([http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/publications/info\\_doc/info\\_doc.htm#VAT](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/info_doc/info_doc.htm#VAT))

Zdroj: MF ČR