

DPH a účtování

přeprava, dovoz, vývoz, služby

zásadní změny od 1. 4. 2011

změna data uskutečnění plnění u přijatých služeb

změna při opravě základu a výpočtu daně

účtování s vysvětlením různých přístupů

ojedinělý, komplexní výklad

261 příkladů z praxe



**5. aktualizované
vydání**

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.

Používání elektronické verze knihy je umožněno jen osobě, která ji legálně nabyla a jen pro její osobní a vnitřní potřeby v rozsahu stanoveném autorským zákonem. Elektronická kniha je datový soubor, který lze užívat pouze v takové formě, v jaké jej lze stáhnout s portálu. Jakékoliv neoprávněné užití elektronické knihy nebo její části, spočívající např. v kopírování, úpravách, prodeji, pronajímání, půjčování, sdělování veřejnosti nebo jakémkoliv druhu obchodování nebo neobchodního šíření je zakázáno! Zejména je zakázána jakákoliv konverze datového souboru nebo extrakce části nebo celého textu, umísťování textu na servery, ze kterých je možno tento soubor dále stahovat, přitom není rozhodující, kdo takovéto sdílení umožnil. Je zakázáno sdělování údajů o uživatelském účtu jiným osobám, zasahování do technických prostředků, které chrání elektronickou knihu, případně omezují rozsah jejího užití. Uživatel také není oprávněn jakkoliv testovat, zkoušet či obcházet technické zabezpečení elektronické knihy.





Copyright © Grada Publishing, a.s.

Edice Účetnictví a daně

JUDr. Svatopluk Galočík, Ing. František Louša

DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby
5. aktualizované vydání

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7, jako svou 4 315. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Zlom Jan Šístek
Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová
Počet stran 160
Páté vydání, Praha 2006, 2008, 2009, 2010, 2011
Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© **GRADA Publishing, a.s., 2011**

ISBN 978-80-247-3804-8 (tištěná verze)

GRADA Publishing: *tel.: 234 264 401, fax: 234 264 400, www.grada.cz*

ISBN 978-80-247-7393-3 (elektronická verze ve formátu PDF)

© Grada Publishing, a.s. 2012

Obsah

Úvod	7
1. Právní úprava přepravy	9
1.1 Přeprava osob	9
1.2 Ekonomická činnost uskutečňovaná přepravou zboží	11
2. Přeprava zboží v tuzemsku	17
2.1 Přeprava zboží v tuzemsku uskutečňovaná tuzemskými dopravci pro osoby povinné k dani	17
2.2 Přeprava zboží v tuzemsku uskutečňovaná dopravci z jiných členských států a zahraničními dopravci pro osoby povinné k dani	19
2.3 Přeprava zboží v tuzemsku uskutečňovaná tuzemskými dopravci pro osoby nepovinné k dani	20
2.4 Přeprava zboží v tuzemsku uskutečňovaná dopravci z jiných členských států a zahraničními dopravci pro osoby nepovinné k dani	21
3. Přeprava zboží mezi členskými státy	23
3.1 Přeprava zboží mezi členskými státy uskutečňovaná tuzemskými dopravci pro osoby povinné k dani	23
3.2 Přeprava zboží mezi členskými státy uskutečňovaná tuzemskými dopravci pro osoby nepovinné k dani	27
3.3 Přeprava zboží mezi členskými státy uskutečňovaná dopravci z jiných členských států a zahraničními dopravci pro osoby povinné k dani	28
3.4 Přeprava zboží mezi členskými státy uskutečňovaná dopravci z jiných členských států a zahraničními dopravci pro osoby nepovinné k dani	31
3.5 Uplatnění reverse charge a změna místa plnění a přenesení daňové povinnosti	33
3.6 Přeprava zboží, u které nelze uplatnit reverse charge a místo plnění je stanoveno podle § 10f	35
4. Účtování DPH	37
4.1 Úvod	37
4.2 Faktury v dodavatelsko odběratelských vztazích mezi členskými státy EU a při dovozu zboží	38
4.3 Zálohy	40
4.4 Účtování příkladů uvedených v publikaci	44

5. Činnost a uplatnění DPH u spedičních firem	46
6. Služby související s přepravou	58
7. Daňové doklady	63
8. Stručný přehled variant při přepravě zboží	66
8.1 Stručný tabulkový přehled	67
8.2 Předchozí tabulka se stručným zdůvodněním v návaznosti na předchozí výklad	68
9. Přeprava s třetími zeměmi	77
9.1 Přeprava při vývozu	78
9.2 Služby přímo vázané na vývoz	83
9.3 Přeprava při dovozu	85
9.4 Služby přímo vázané na dovoz	87
10. Vývoz zboží	90
11. Dovoz zboží	105
11.1 Základ daně při dovozu zboží podle § 38 ZDPH	119
11.2 Postup při dovozu zboží dovozcem	123
11.3 Postup při dovozu zboží nepřímým zástupcem	124
11.4 Postup při dovozu zboží přímým zástupcem	125
11.5 Oprava daně při dovozu	126
11.6 Dovoz do režimů, ve kterých nevzniká daňová povinnost	126
12. Opravy dopravních prostředků	131
13. Pronájem dopravních prostředků mezi osobami z členských států a třetími zeměmi	137
13.1 Finanční pronájem dopravního prostředku	137
13.2 Operativní pronájem dopravního prostředku	142
13.3 Krátkodobý pronájem dopravního prostředku	145
13.4 Pronájem dopravního prostředku podle § 10j	146
14. Dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř EU	149
14.1 Dodání nového dopravního prostředku	151
14.2 Pořízení nového dopravního prostředku	153
15. Zvláštní režim při obchodu s „ojetými“ dopravními prostředky mezi členskými státy	156
16. Souhrnné hlášení	159

Úvod

Vydávaná publikace zaměřená na problematiku přepravy, dovozu, vývozu a služby, které se vztahují k přepravě a k dopravním prostředkům, je vydávána od vstupu ČR do Evropské unie, kdy se do tuzemské právní úpravy musely zapracovat směrnice Evropské unie, aby tyto předpisy byly kompatibilní s evropským právem upravujícím DPH. Jednalo se zejména o reverse charge, stanovení místa plnění apod. Tato publikace pak byla vždy k 1. lednu kalendářního roku aktualizována dle změn nebo upřesnění některých plnění, které se k problematice vztahovaly.

Do již pátého vydání byly zapracovány změny, které jsou obsahem novely zákona o DPH, která vstoupí v účinnost k 1. dubnu 2011 a novelizuje tak zákony č. 362/2009 Sb. a č. 489/2009 Sb., o dani z přidané hodnoty. Publikace obsahuje všechny instituty, které se v dané oblasti uplatňují v celé Evropské unii a jsou předmětem výkladu této publikace.

Právní úprava stanovení místa plnění u přepravních výkonů a služeb se k 1. lednu 2011 nezměnila, ale v publikaci byly rozšířeny případy přepravy v členském státě nebo mezi členskými státy, která je poskytována zahraničním osobám povinným či nepovinným k dani, protože se při stanovení místa plnění postupuje stejně pro všechny osoby povinné k dani. Ke stejnému posouzení místa plnění pro zahraniční osoby povinné k dani dochází i u dalších služeb, které jsou v publikaci popsány, jako je pronájem dopravních prostředků, opravy dopravních prostředků apod.

Zásadním pro uplatňování DPH u přepravy a služeb souvisejících tak zůstává i pro období roku 2011 stanovení místa plnění, které je umožněno reverse charge.

K podstatné změně dochází v § 24, který upravuje den vzniku zdanitelného plnění u služeb poskytnutých osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku. Změna nastává určením dne uskutečnění, kterým je den poskytnutí služby nebo přijetí úplaty, podle toho co nastane dříve. Datum vystavení daňového dokladu poskytovatelem a doplnění data příjemcem služby tak již nemá žádný význam pro stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění. V této souvislosti byly v § 31 a 32 v odst. 3 vypuštěny povinnosti plátce, který při obdržení dokladu nebude doplňovat datum, kdy daňový doklad doplňuje. Tato změna se týká přijatých daňových dokladů za přepravu a služby s ní související, u kterých je plátce povinen přiznat daň. Tato povinnost vzniká plátcí i v případě, že za přijaté služby neobdrží daňový doklad.

V § 73 odst. 1 písm. b) dochází ke změně při uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění a plátce bude moci tento nárok uplatnit i bez daňového dokladu, pokud je schopen doložit uskutečnění plnění.

Stejným způsobem se právní úprava dotkla i vystavovaných dokladů za plnění, které plátce uskutečňuje poskytnutím služby, tedy i přepravy, s místem plnění mimo tuzemsko podle § 24a. Plátce tak bude povinen vystavit daňový doklad ke dni poskytnuté přepravy nebo ke dni přijaté úplaty, podle toho co nastane dříve. Tato úprav se týká všech druhů přeprav a dalších služeb, u kterých je místem plnění jiný členský stát nebo třetí země.

Předmětná úprava týkající se stanovení data uskutečnění se týká i dalších služeb, jako jsou služby související s přepravou zboží, pronájmy dopravních prostředků, opravy dopravních prostředků apod., u kterých bude uplatňován reverse charge jak pro osoby povinné k dani se sídlem v členských státech, tak pro zahraniční osoby povinné k dani a poskytované těmito osobami s místem plnění v tuzemsku.

Z dalších změn, které se týkají dopravců a přepraveců, se jedná zejména o změnu v § 102 odst. 1 písm. d). Plátce bude postupovat při stanovení místa plnění podle § 9 odst. 1 stejně, jestliže bude poskytovat služby osobám registrovaným k dani nebo jen osobám povinným k dani se sídlem v jiném členském státě. Do souhrnného hlášení však bude uvádět pouze služby poskytnuté osobám se sídlem v jiném členském státě, které jsou registrovány k dani.

Veškerá výše uvedená problematika je v předkládané publikaci vysvětlena výkladem konkrétních ustanovení a doplněna praktickými příklady, kterých je v publikaci 261. Výklad je také doplněn o předpisy a postupy, které je nutné dodržet při zapisování popsanych situací do účetnictví. Ve výkladu k účetnictví je zdůrazněno, kdy nedochází ke vzniku daňové povinnosti a účetního případu ve stejný okamžik, je popsán způsob přepočtu cizích měn. Je popsán základní způsob účtování a u jednotlivých příkladů, pokud k tomu dochází, je popsán odlišný účetní přístup.

Autoři publikace věří, že problematika a její zpracování v této publikaci budou mít za následek lepší orientaci a zvládnutí samotného uplatnění DPH v publikovaných oblastech plnění.

1. Právní úprava přepravy

Právní úprava přepravy zboží je obsahem § 9 odst. 1, jestliže je přeprava poskytována pro osoby povinné k dani, a to jak tuzemské, osoby se sídlem v jiném členském státě nebo pro zahraniční osoby povinné k dani. Tato přeprava je předmětem daně v tuzemsku nebo v jiném členském státě.

Přeprava zboží poskytovaná osobám nepovinným k dani, tuzemským, se sídlem v jiném členském státě a zahraničním osobám je upravena v § 10f. Tato přeprava je předmětem daně v tuzemsku nebo v jiném členském státě.

Přeprava zboží při dovozu a vývozu je osvobozena od daně podle § 69, a to při poskytování všem osobám a nepodléhá dani ani v tuzemsku ani v jiném členském státě.

Přeprava osob v tuzemsku, pravidelná i nepravidelná, je upravena v § 10a a podléhá tuzemské dani. Pravidelná přeprava podléhá snížené sazbě a nepravidelná základní sazbě.

Přeprava osob mezi členskými státy a s třetími zeměmi je upravena v § 70 a je na území tuzemska osvobozena od daně, ať již se jedná o pravidelnou nebo nepravidelnou přepravu.

Tuzemská právní úprava je tak totožná s právní úpravou v ostatních členských státech.

1.1 Přeprava osob

Místo plnění u přepravy osob je stanoveno v § 10a. Místem plnění je místo, kde se příslušný úsek přepravy osob uskutečňuje, což je území, kde je přeprava uskutečňována. Toto místo plnění platí pro přepravu osob v tuzemsku, kde je místem plnění tuzemsko, mezi členskými státy, kde je stanoveno tolik míst plnění kolik je členských států, přes které je přeprava uskutečňována, a při přepravě s třetími zeměmi je místem plnění území členského státu a třetí země. Přeprava osob je tak právní úpravou rozlišena na přepravu v tuzemsku, přepravu mezi členskými státy a přepravu s třetími zeměmi.

Přeprava osob v tuzemsku je rozlišena na přepravu pravidelnou a nepravidelnou. Místem plnění podle § 10a je tuzemsko. Pravidelná přeprava osob je charakterizována jako přeprava s pevným jízdním řádem, předem stanovenými místy s možností nastoupit a vystoupit a s pevně stanovenou cenou za přepravní úsek. Přeprava osob v tuzemsku, která nesplňuje tato

kritéria, je považována za přepravu nepravidelnou. Do této přepravy patří zejména tuzemské zájezdy, podnikové zájezdy, taxislužba apod. Rozlišení přepravy osob v tuzemsku na pravidelnou a nepravidelnou má ten význam, že podle přílohy č. 2 ZDPH je u pravidelné přepravy osob v tuzemsku uplatňována snížená sazba daně, zatímco u nepravidelné přepravy osob v tuzemsku je uplatňována základní sazba. Do pravidelné přepravy osob v tuzemsku patří MHD, zejména vlaková přeprava a autobusová linková přeprava.

Přeprava osob mezi členskými státy není rozlišena na pravidelnou a nepravidelnou, což znamená, že v některých členských státech, ve kterých není přeprava osob osvobozena, je uplatňována daň. V tuzemsku je podle § 70 přeprava osob mezi členskými státy a třetími zeměmi osvobozena od daně. Místem plnění je podle § 10a území, kde je přeprava uskutečňována. Přeprava osob mezi členskými státy je jediným plněním, u kterého nedošlo k jednotné úpravě při uplatnění daně mezi členskými státy. Jedná se o plnění, u kterého není použit reverse charge, a každý členský stát přijal takovou právní úpravu, kterou uznal za vhodné. Proto není závadou, že místem plnění je úsek, kde je přeprava uskutečňována, i když je u této přepravy stanoveno místo plnění v tolika členských státech, přes které je přeprava uskutečňována. Proto při autobusové přepravě např. z tuzemska do Portugalska, podléhá přeprava dani členských států, přes které je uskutečňována. Právní úprava je ponechána jednotlivým členským státům, takže dopravce si musí zjistit „daňové zatížení“ v těchto členských státech, aby mohl stanovit cenu za přepravu objednateli přepravy. Tento postup se uplatňuje bez rozlišení, zda se jedná o pravidelnou nebo nepravidelnou přepravu. Jestliže pravidelná či nepravidelná přeprava začíná v tuzemsku a směřuje do jiného členského státu, za přepravu na území tuzemska se daň neuplatňuje. Je však nutné počítat s uplatněním daně v dalších členských státech, protože osvobození přepravy se týká pouze tuzemského úseku. Obdobně tomu je i v opačných případech, kdy přeprava osob začíná v jiném členském státě a končí v tuzemsku nebo přes tuzemsko přeprava tranzituje. Výše uvedený postup je uplatňován nejen vůči tuzemským dopravcům, plátcům daně, ale také vůči dopravcům z jiných členských států nebo dopravcům z třetích zemí. Současně s přepravou osob mezi členskými státy jsou vedle osvobození přepravy v tuzemsku osvobozeny také služby související s touto přepravou a osvobozen je také podej a přeprava spoluzavazadel.

I u přepravy osob s třetími zeměmi je místem plnění podle § 10a území, na kterém je přeprava uskutečňována. Přeprava osob s třetími zeměmi, opět bez rozlišení na pravidelnou nebo nepravidelnou, je v tuzemsku osvobozena od daně podle § 70. Jedná se o pravidelnou (linkovou) nebo nepravidelnou (zájezdovou) přepravu osob z tuzemska do třetích zemí, které nejsou členy EU. Od daně je osvobozen opět pouze tuzemský úsek, protože další členské státy, přes které je přeprava uskutečňována, a případně i třetí země, mohou mít právní úpravu odlišnou od tuzemské a mohou tak uplatňovat za přepravu na svém území daň. Většina členských států a rovněž i třetích zemí však takovou přepravu na svém území osvobozuje. Osvobození od daně v tuzemsku je uplatňováno nejen vůči tuzemským dopravcům, plátcům daně, ale také vůči dopravcům z jiných členských států nebo dopravcům z třetích zemí. Současně s přepravou osob s třetími zeměmi jsou vedle osvobození přepravy v tuzemsku osvobozeny také služby související s touto přepravou a osvobozen je také podej a přeprava spoluzavazadel.

Příklad č. 1

Tuzemský dopravce uskutečňuje pravidelnou autobusovou přepravu na lince Praha – Oslo a zpět. Použití parkovacích míst na různých autobusových nádražích po trase v tuzemsku, je z hlediska provozovatelů těchto stanovišť osvobozeno od daně.

Příklad č. 2

Norský dopravce uskutečňuje pravidelnou autobusovou přepravu na lince Oslo – Praha a zpět. Použití parkovacích míst na různých autobusových nádražích po trase v tuzemsku, je z hlediska provozovatelů těchto stanovišť osvobozeno od daně.

Příklad č. 3

U autobusové přepravy Praha – Londýn jsou přepravována nadměrná zavazadla cestujících, která jsou placena zvlášť a jejich cena není součástí jízdenky. Cena za přepravu zavazadel je osvobozena od daně.

1.2 Ekonomická činnost uskutečňovaná přepravou zboží

Obdobně jako přeprava osob je i přeprava zboží rozlišena na přepravu zboží v tuzemsku, přepravu zboží mezi členskými státy a přepravu zboží s třetími zeměmi, pro kterou zákonná úprava používá termín přeprava

při dovozu a přeprava při vývozu. Právní úprava nepoužívá pojem „mezinárodní přeprava“, ale rozlišuje ji, jak je výše uvedeno. Přeprava zboží je ve smyslu § 5 ekonomickou činností a pokud je prováděna plátcem daně, je předmětem daně a pokud je prováděna osobou povinnou k dani, je sice předmětem daně, ale osoby povinné k dani jsou od uplatnění daně osvobozeny podle § 6.

Přeprava zboží uskutečněná v jednom členském státě nebo přeprava zboží mezi členskými státy je službou, která není vyjmenována v žádném ustanovení zákona o DPH. Stejně je tomu u služeb, které souvisí s touto přepravou. Jestliže je přeprava zboží uskutečňována osobou povinnou k dani pro osoby povinné k dani, je stanoveno místo plnění podle § 9 odst. 1, což znamená, že místem plnění je sídlo osoby, pro kterou je přeprava uskutečněna. Stejně tak se postupuje u služeb souvisejících s přepravou zboží, protože místo plnění je určeno stejně podle § 9 odst. 1. Jestliže by byla uskutečněna přeprava zboží tuzemským dopravcem povinným k dani, ale dosud neregistrovaným k dani, pro osobu povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě a místem plnění by bylo podle § 9 odst. 1 sídlo této osoby povinné k dani v jiném členském státě a tato osoba by měla povinnost přiznat daň ve svém členském státě, musela by se tuzemská osoba povinná k dani registrovat k dani podle § 94 odst. 11 a stala by se tak plátcem daně.

Jestliže je přeprava zboží uskutečňována pro osoby nepovinné k dani, je místo plnění stanoveno u přepravy podle § 10f. Při přepravě v tuzemsku to je území tuzemska a při přepravě do jiného členského státu je místem plnění místo zahájení přepravního výkonu. U služeb souvisejících s přepravou zboží je podle § 10g písm. a) místem plnění místo, kde je tato služba poskytnuta.

Než bude podán podrobnější výklad k jednotlivým typům přepravy, je nutné se zmínit o určitých institutech, které jsou převzaty z obecně závazných předpisů EU, a které umožňují uplatňovat stejný postup tuzemských dopravců a přepravců v jiných členských státech a opačně dopravců a přepravců registrovaných v jiných členských státech, kteří uskutečňují přepravu přes tuzemsko nebo v tuzemsku. V zákoně o DPH jsou tyto instituty upraveny obecně, což znamená, že jsou používány i při jiných plněních, ale týkají se také přepravních výkonů. Jedná se zejména o možnost nebo, v určitých případech, povinnost registrace tuzemských dopravců k dani v jiných členských státech za podmínky, že v konkrétním členském státě uskutečňují přepravním výkonem ekonomickou činnost. Uskutečňováním

ekonomické činnosti přepravním výkonem v jiném členském státě se stává tuzemský dopravce osobou povinnou k dani v členském státě, ve kterém ekonomickou činnost uskutečňuje. Na druhé straně to znamená, že pokud plátce neuskutečňuje přepravním výkonem ekonomickou činnost v některém členském státě, nemůže se registrovat k dani v tomto členském státě dobrovolně. Přeprava zboží je službou, kterou z části poskytuje dopravce na území jiného členského státu. U služeb, tedy i u přepravy zboží plní vždycky daňovou povinnost osoba povinná k dani, jestliže má sídlo v členském státě, ve kterém je také stanoveno místo plnění. Proto vzniká dopravci povinnost registrace v jiném členském státě pouze v případech, že uskutečňuje přepravu s místem plnění v jiném členském státě, což jsou případy, kdy je přeprava uskutečněna pro osoby nepovinné k dani. Za ekonomickou činnost uskutečňovanou přepravním výkonem s povinností registrace je považována taková přeprava, která je zahájena v jednom členském státě a v tomtéž státě je také ukončena, aniž by byla uskutečněna přeprava do jiného členského státu nebo přeprava zahájena v jednom členském státě a ukončena v jiném členském státě, a to vždy uskutečněna pro osoby nepovinné k dani.

Příklad č. 4

Tuzemský dopravce uskuteční přepravu zboží na Slovensko a v Žilině zboží vyloží. Slovenská spedice mu nabídne přepravu zboží ze Žiliny do Bratislavy pro slovenskou firmu registrovanou k dani na Slovensku. Dopravce, přesto, že bude za přepravu fakturovat osobě registrované k dani na Slovensku a daň neuplatní, protože ji přizná objednatel přepravy, uskutečňuje ekonomickou činnost na Slovensku. Tuzemský dopravce se však nemusí na Slovensku registrovat k dani.

Příklad č. 5

Německý dopravce, registrovaný k dani v Německu, uskuteční přepravu zboží do tuzemska a v Praze zboží vyloží. Tuzemská spedice mu nabídne přepravu zboží z Prahy do Brna pro plátce daně. Německý dopravce, přesto, že bude za přepravu fakturovat plátcí daně, daň neuplatní, protože ji přizná plátce. Německý dopravce uskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, ale nemusí se registrovat v tuzemsku k dani.

Dále je za ekonomickou činnost považována přeprava, která je zahájena v jednom členském státě a ukončena v tomtéž členském státě pro osobu z téhož členského státu, která je osobou povinnou k dani. Podle § 10f

je místo plnění totožné s územím, kde je přeprava uskutečněna, a nelze použít reverse charge, protože se jedná o přepravu uskutečněnou osobě nepovinné k dani. V takovém případě nemůže splnit daňovou povinnost nikdo jiný než dopravce a musí se tak registrovat k dani v členském státě, kde je stanoveno místo plnění.

Příklad č. 6

Tuzemský dopravce přepraví zboží ze Žiliny do Bratislavy pro slovenskou osobu, která není osobou povinnou k dani na Slovensku. Dopravce uskutečňuje ekonomickou činnost na Slovensku a daňovou povinnost splní na Slovensku tak, že se musí registrovat k dani. Registrace je povinná, protože nikdo jiný než dopravce nemůže splnit daňovou povinnost.

Za ekonomickou činnost není považována přeprava, která je zahájena v jednom členském státě a ukončena ve stejném členském státě, pro osobu z jiného členského státu, která sice je osobou povinnou k dani, ale nemá sídlo v členském státě, ve kterém je přeprava uskutečněna, ale je osobou povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě. Místo plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo osoby, pro kterou je přeprava uskutečněna. V takovém případě splní daňovou povinnost osoba povinná k dani, pro kterou je přeprava uskutečněna, a to ve svém členském státě.

Příklad č. 7

Tuzemský dopravce, plátce daně, přepraví zboží ze Žiliny do Bratislavy pro tuzemskou firmu, která je osobou povinnou k dani, ale nemá sídlo na Slovensku. Přepravní výkon podléhá dani v tuzemsku, podle sídla osoby povinné k dani, pro kterou je přeprava uskutečněna.

Za ekonomickou činnost je považována přeprava, která je zahájena v jednom členském státě a ukončena v jiném členském státě, ale místo plnění zůstává v členském státě zahájení přepravy a nelze jej „přechýlit“ do jiného členského státu, protože osoba, pro kterou je přeprava uskutečňována je osobou nepovinnou k dani. V takovém případě nemůže splnit daňovou povinnost nikdo jiný než dopravce.

Příklad č. 8

Tuzemský dopravce, plátce daně, přepraví zboží ze Slovenska do Polska pro tuzemskou osobu, která je nepovinnou k dani. Přepravní výkon podléhá na výstupu dani na Slovensku, kdy je podle § 10f místem plnění místo zahájení přepravy a daň musí přiznat tuzemský dopravce registrací

k dani na Slovensku. I v tomto případě je touto přepravou uskutečňována ekonomická činnost v jiném členském státě a plátce se musí registrovat na Slovensku k dani.

Ve všech případech, kdy přepravní výkon začíná v jiném členském státě a končí v dalším členském státě a uskutečňuje jej tuzemský dopravce, plátce daně, pro objednatele z téhož členského státu, ve kterém je přeprava zahájena, a ten je osobou nepovinnou k dani, nebo pro osoby z jiných členských států, které jsou osobami nepovinnými k dani, podléhá přepravní výkon na výstupu dani podle místa, kde byla přeprava zahájena a daň přízná tuzemský dopravce tak, že se musí registrovat k dani v členském státě zahájení přepravy. Registrace musí být provedena bez ohledu na výši dosaženého obrátu. V každém případě je touto přepravou uskutečňována ekonomická činnost v členském státě zahájení přepravy. Totéž platí v případech, kdy objednatelem přepravy je tuzemská osoba, která je osobou nepovinnou k dani.

Za ekonomickou činnost přepravním výkonem v jiném členském státě je považována přeprava, která začíná v tuzemsku a je ukončena v jiném členském státě, jestliže je uskutečňována pro osobu povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě, protože místem plnění je sídlo osoby povinné k dani, pro kterou je přeprava uskutečněna. Naopak, za ekonomickou činnost přepravním výkonem v jiném členském státě není považována přeprava, která začíná v tuzemsku a je ukončena v jiném členském státě, jestliže je uskutečňována pro osobu nepovinnou k dani, bez ohledu na její sídlo. Místo plnění zůstává v tuzemsku podle § 10f a přeprava podléhá dani na výstupu.

Příklad č. 9

Dopravce uskutečňuje přepravu z tuzemska na Slovensko pro osobu registrovanou k dani na Slovensku. Dopravce použije reverse charge a neuplatní u přepravy daň. Dopravce uskutečňuje přepravním výkonem ekonomickou činnost na Slovensku, ale nemusí se na Slovensku registrovat k dani.

Příklad č. 10

Dopravce uskutečňuje přepravu z tuzemska na Slovensko pro tuzemskou osobu, která může být osobou povinnou k dani nebo je osobou nepovinnou k dani. V obou případech dopravce uplatní daň na výstupu, protože místem plnění u této ekonomické činnosti je sídlo osoby povinné k dani v tuzemsku

podle § 9 odst. 1 nebo zahájení přepravy v tuzemsku podle § 10f, jestliže je přeprava uskutečňována pro osobu nepovinnou k dani. Dopravce tímto přepravním výkonem neuskutečňuje ekonomickou činnost na Slovensku.

Za ekonomickou činnost přepravním výkonem není považována přeprava, která je zahájena v některém z členských států a je ukončena v tuzemsku nebo v jiném členském státě a je uskutečňována pro osobu povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě nebo pro tuzemskou osobu povinnou k dani. V takovém případě dochází k uplatnění reverse charge.

Příklad č. 11

Tuzemský dopravce uskutečňuje přepravu ze Slovenska do tuzemska pro osobu povinnou k dani se sídlem v Polsku. Místem plnění je Polsko a dopravce u přepravy neuplatní daň a tu přizná v Polsku osoba povinná k dani, pro kterou je přeprava uskutečněna.

Příklad č. 12

Tuzemský dopravce uskutečňuje přepravu ze Slovenska do tuzemska pro tuzemskou osobu povinnou k dani. Dopravce uplatní reverse charge a přechýlením místa plnění do tuzemska se z této přepravy stává přeprava s místem v tuzemsku a dopravce, protože je plátcem daně, musí uplatnit na výstupu „tuzemskou“ daň.

2. Přeprava zboží v tuzemsku

Současná právní úprava nevyjmenovává přepravní služby v samostatném ustanovení. Protože přeprava je z hlediska právní úpravy považována za poskytnutí služby, platí zásada, že pokud nejsou služby vyjmenovány, při stanovení místa plnění se uplatní základní pravidlo podle § 9. Jestliže je tedy přeprava zboží uskutečňována pro osoby povinné k dani, postupuje se podle § 9 odst. 1 a místem plnění je sídlo osoby povinné k dani, pro kterou je přeprava uskutečněna. Totéž platí o službách souvisejících s přepravou zboží, jako je např. nakládka, vykládka, vystavování přepravních dokladů apod., které také nejsou vyjmenovány a pokud jsou poskytovány osobám povinným k dani, stanoví se místo plnění podle § 9 odst. 1. Jestliže je přeprava zboží uskutečňována pro osoby nepovinné k dani, je místem plnění podle § 10f buď území, kde je přeprava uskutečněna, nebo místo zahájení přepravy. U služeb souvisejících s přepravou, jsou-li poskytovány osobám nepovinným k dani, je místo plnění podle § 10g písm. a) stanoveno podle místa, kde jsou tyto služby poskytovány.

K uplatnění reverse charge tak dojde nejen při poskytnutí služby, a tím i přepravy, osobám povinným k dani se sídlem v jiných členských státech, ale také zahraničním osobám povinným k dani. Postup bude tedy stejný pro oba okruhy osob, kdy podstatné je, aby osoby, pro které bude přeprava uskutečněna, byly osobami povinnými k dani ve smyslu § 5, tedy podnikatelské subjekty, právnické nebo fyzické osoby.

K uplatnění reverse charge bude docházet i u přepravy zboží v tuzemsku, která bude uskutečňována pro osoby povinné k dani se sídlem v jiných členských státech a pro zahraniční osoby.

Pokud se bude jednat o přepravu zboží v tuzemsku pro osoby nepovinné k dani, je místem plnění tuzemsko podle § 10f.

2.1 Přeprava zboží v tuzemsku uskutečňovaná tuzemskými dopravci pro osoby povinné k dani

Přepravní výkony v tuzemsku, z hlediska stanovení místa plnění, jsou posuzovány stejně, jako přepravní výkony mezi členskými státy. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo osoby povinné k dani, pro kterou je přeprava uskutečňována. Takto stanovené místo plnění platí pro přepravu zboží v tuzemsku uskutečněnou pro osobu povinnou k dani v tuzemsku, kdy místem plnění je sídlo osoby povinné k dani v tuzemsku. Plátce musí

u přepravy uplatnit na výstupu daň. U přepravy uskutečňované pro osoby povinné k dani v jiných členských státech nebo v třetích zemích je místem plnění sídlo těchto osob. Osobou povinnou k dani je osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost soustavně a za účelem zisku, jinými slovy je podnikatelským subjektem. Osoba povinná k dani, která se registrovala k dani překročením obrátu stanoveným pro povinnou registraci nebo z jiných důvodů, dostává daňové identifikační číslo (DIČ) pro účely DPH, avšak nadále zůstává osobou povinnou k dani. Pro případné uplatnění reverse charge tak je rozhodující postavení osoby, pro kterou je přeprava uskutečňována. Jestliže se bude jednat o osobu povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě, ale neregistrovanou dosud k dani, uplatní se reverse charge a osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě je povinna ke dni uskutečnění přepravy podat žádost o registraci a musí přiznat daň již z takto poskytnuté přepravy. U zahraničních osob bude docházet k uplatnění reverse charge, aniž by vznikala zahraniční osobě povinné k dani povinnost přiznat daň v třetí zemi. Pokud povinnost ve třetí zemi vznikne, jedná se o právní úpravu konkrétní třetí země. Pro plátce to nemá vliv na uplatnění reverse charge.

Příklad č. 13

Tuzemský dopravce, plátce daně, uskuteční přepravu z Prahy do Brna pro tuzemskou firmu, plátce daně. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 Brno a dopravce musí uplatnit daň na výstupu.

Příklad č. 14

Tuzemský dopravce, plátce daně, uskuteční přepravu z Prahy do Brna pro tuzemskou firmu, neplátce daně. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 Brno, protože firma se sídlem v Brně je osobou povinnou k dani a dopravce musí uplatnit daň na výstupu.

Příklad č. 15

Tuzemský dopravce, plátce daně, uskuteční přepravu z Prahy do Brna pro německou firmu, registrovanou k dani v Německu. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo v Německu a dopravce uplatní reverse charge a německá firma přizná daň v Německu.

Příklad č. 16

Tuzemský dopravce, plátce daně, uskuteční přepravu z Prahy do Brna pro německou firmu, neregistrovanou k dani v Německu. Místem plnění

je podle § 9 odst. 1 sídlo v Německu a dopravce uplatní reverse charge a německá firma se musí registrovat k dani v Německu a přizná daň.

Příklad č. 17

Tuzemský dopravce, plátce daně, uskuteční přepravu z Prahy do Brna pro ruskou firmu. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo v Rusku a dopravce uplatní reverse charge.

2.2 Přeprava zboží v tuzemsku uskutečňovaná dopravci z jiných členských států a zahraničními dopravci pro osoby povinné k dani

V praxi se stává, že přeprava v tuzemsku je uskutečňována dopravci z jiných členských států nebo zahraničními dopravci, kteří do tuzemska přivezou zboží, vyloží jej a nemají vytižení na přepravu z tuzemska do jiných členských států nebo do třetích zemí. Objednateli přepravy v tuzemsku tak jsou většinou spediční firmy v tuzemsku, které jsou osobami povinnými k dani. Dopravci z jiných členských států jsou také osobami povinnými k dani a rovněž tak zahraniční dopravci. Jestliže by byl dopravce z jiného členského státu osobou povinnou k dani, ale dosud neregistrovanou k dani, musel by se registrovat k dani ve svém členském státě ke dni uskutečnění přepravy. Obdobná úprava v tuzemském zákoně o DPH je v § 94 odst. 11.

Místem plnění u takto uskutečněné přepravy je podle § 9 odst. 1 sídlo tuzemských osob, které jsou osobami povinnými k dani a přepravu objednávají, a tím je místem plnění tuzemsko. U přepravy tak musí být uplatněna daň v tuzemsku. Podle § 108 odst. 1 písm. b) musí přiznat daň plátce daně, pro kterého byla přeprava uskutečněna. Jestliže je tato osoba pouze osobou povinnou k dani, ale dosud neregistrovanou k dani, musí se tato osoba podle § 94 odst. 8 registrovat k dani ke dni poskytnutě přepravní služby.

Příklad č. 18

Německý dopravce, registrován k dani v Německu, uskuteční přepravu z Prahy do Brna pro tuzemskou spediční firmu, neplátce daně, se sídlem v Brně. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 Brno, protože firma se sídlem v Brně je osobou povinnou k dani a podle § 94 odst. 8 se musí registrovat k dani a podle § 108 odst. 1 písm. b) musí přiznat v tuzemsku daň.

Příklad č. 19

Německý dopravce, registrován k dani v Německu, uskuteční přepravu z Prahy do Brna pro tuzemskou expedici, plátce daně, se sídlem v Praze. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 Praha, protože firma se sídlem v Praze je osobou povinnou k dani a podle § 108 odst. 1 písm. b) musí přiznat v tuzemsku daň.

Příklad č. 20

Německý dopravce, registrován k dani v Německu, uskuteční přepravu z Prahy do Brna pro německou expedici, neregistrovanou k dani v Německu. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo v Německu a dopravce uplatní reverse charge a uplatní vůči německé expedici daň v Německu.

Příklad č. 21

Německý dopravce, registrován k dani v Německu, uskuteční přepravu z Prahy do Brna pro ruskou firmu. Místem plnění je podle § 9 odst. 1 sídlo v Rusku a dopravce uplatní reverse charge.

2.3 Přeprava zboží v tuzemsku uskutečňovaná tuzemskými dopravci pro osoby nepovinné k dani.

U přepravy zboží uskutečňované tuzemskými dopravci pro osoby nepovinné k dani je stanoveno místo plnění podle § 10f odst. 1 jako úsek, na kterém je přeprava uskutečněna. Při přepravě uskutečněné v tuzemsku je tedy místem plnění tuzemsko. Protože osoba nepovinná k dani, pro kterou je přeprava uskutečňována, nemůže splnit daňovou povinnost, je povinností uplatnit daň na výstupu vždy povinností dopravce.

Příklad č. 22

Tuzemský dopravce, plátce daně, přepravuje kempinkové vybavení studentského tábora pro tuzemskou základní školu z Prahy na Lipno. Místem plnění je tuzemský úsek přepravy podle § 10f odst. 1 a přeprava podléhá dani v tuzemsku.

Příklad č. 23

Tuzemský dopravce, plátce daně, přepravuje kempinkové vybavení studentského tábora pro německou základní školu z Prahy, kde je vybavení uskladněno, na Lipno. Místem plnění je tuzemský úsek přepravy podle § 10f odst. 1 a přeprava podléhá dani v tuzemsku.