



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

# Daň z přidané hodnoty u služeb v ČR a jiných členských státech

Vypracovala: Bc. Lucie Honnerová  
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2019

**ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie HONNEROVÁ**  
Osobní číslo: **E17521**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Daň z přidané hodnoty u služeb v ČR a jiných členských státech Evropské unie**  
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y   p r o   v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Identifikovat a porovnat podmínky aplikace daně z přidané hodnoty při obchodování v oblasti vybraných služeb v ČR a jiných členských státech Evropské unie.

Rámcová osnova:

Úvod.

1. Pravidla DPH v oblasti služeb v ČR.
2. Pravidla DPH v oblasti služeb v rámci Evropské unie.
3. Metodika porovnávání členských států.
4. Výsledky porovnávání států, vyhodnocení.

Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

**Benda, V., Tomíček, M. (2015).** *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží.* Praha: RNDr. Ivana Hexnerová - Bova Polygon.

**Brandejs, T. a kol. (2017).** *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem.* Praha: Wolters Kluwer.

**Eurostat (2015).** *Taxation trends in the European Union.* Luxembourg: Publications Office of the European Union.

**European Commission: Taxation and Customs Union. (on line).** Dostupné: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/home\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/home_en).

**Marková, H. (2017).** *Daňové zákony.* Praha: Grada.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.**

Katedra účetnictví a financí

Konzultant diplomové práce: **Ing. Alica Píchová**

Finanční úřad pro Jihočeský kraj

Datum zadání diplomové práce: **1. února 2018**

Termín odevzdání diplomové práce: **13. dubna 2019**

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.  
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (3)  
370 05 České Budějovice

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. února 2018

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 31. 8. 2019

.....  
Lucie Honnerová

### **Poděkování**

Zde bych ráda poděkovala paní Ing. Jarmile Rybové, Ph.D., za cenné rady a připomínky a za laskavý přístup při vedení mé diplomové práce.

# OBSAH

Úvod .....	8
<b>1 Daň z přidané hodnoty.....</b>	<b>10</b>
1.1 Charakteristika daně z přidané hodnoty .....	10
1.2 Konstruktivní prvky daně z přidané hodnoty .....	10
1.3 Správa daně z přidané hodnoty .....	13
<b>2 Harmonizace daně z přidané hodnoty.....</b>	<b>15</b>
2.1 Evropská integrace v oblasti nepřímého zdanění.....	15
2.2 Harmonizační procesy daně z přidané hodnoty .....	16
2.3 Harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty .....	18
2.4 Princip zdanění plnění mezi členskými státy .....	19
2.5 Boj proti daňovým podvodům a spolupráce v oblasti správy .....	20
<b>3 Zdanění služeb podle práva Evropské unie.....</b>	<b>22</b>
3.1 Poskytnutí služby .....	22
3.2 Místo plnění u služeb .....	22
3.3 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň.....	26
3.4 Osvobození od daně .....	27
3.5 Zvláštní režimy.....	28
3.5.1 Režim jednoho správního místa.....	28
3.5.2 Režim pro cestovní službu .....	29
<b>4 Metodika .....</b>	<b>31</b>
<b>5 DPH u služeb v České republice .....</b>	<b>33</b>
5.1 Místo plnění .....	33
5.2 Sazby daně u služeb .....	34
5.3 Povinnost přiznat daň.....	35
5.3.1 Poskytnutí přeshraniční služby .....	36

5.3.2	Přijetí přeshraniční služby .....	37
5.3.3	Tuzemský režim přenesení daňové povinnosti .....	37
5.4	Registrační povinnost.....	39
5.5	Osvobození od daně .....	40
5.5.1	Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně .....	40
5.5.2	Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně .....	41
5.6	Povinnosti zahraniční osoby .....	43
5.7	Zvláštní režimy.....	43
5.8	Modelové situace .....	44
<b>6</b>	<b>DPH u služeb ve Francii .....</b>	<b>46</b>
6.1	Místo plnění .....	46
6.2	Sazby daně u služeb .....	48
6.3	Povinnost přiznat daň.....	49
6.3.1	Přeshraniční služby .....	49
6.3.2	Tuzemský režim přenesení daňové povinnosti.....	51
6.4	Registrační povinnost.....	52
6.5	Osvobození od daně .....	53
6.5.1	Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně .....	53
6.5.2	Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně .....	54
6.6	Povinnosti zahraniční osoby .....	55
6.7	Zvláštní režimy.....	57
6.8	Modelové situace .....	57
<b>7</b>	<b>DPH u služeb na Slovensku .....</b>	<b>60</b>
7.1	Místo plnění .....	60
7.2	Sazby daně u služeb .....	60
7.3	Povinnost přiznat daň.....	61
7.3.1	Přeshraniční služby .....	61

7.3.2	Tuzemský režim přenesení daňové povinnosti .....	62
7.4	Registrační povinnost.....	63
7.5	Osvobození od daně .....	63
7.5.1	Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně .....	63
7.5.2	Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně .....	64
7.6	Povinnosti zahraniční osoby .....	64
7.7	Zvláštní režimy.....	65
7.8	Modelové situace .....	66
<b>8</b>	<b>Srovnání .....</b>	<b>69</b>
	<b>Závěr .....</b>	<b>81</b>
<b>I.</b>	<b>Summary .....</b>	<b>84</b>
<b>II.</b>	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>85</b>
<b>III.</b>	<b>Seznam tabulek a grafů .....</b>	<b>88</b>
<b>IV.</b>	<b>Seznam použitých zkratk a pojmů.....</b>	<b>89</b>
<b>V.</b>	<b>Seznam příloh .....</b>	<b>89</b>
<b>VI.</b>	<b>Přílohy .....</b>	<b>90</b>



## Úvod

Daň z přidané hodnoty definovaná jako obecná daň ze spotřeby významně ovlivňuje fungování jednotného trhu, proto patří mezi nejvíce harmonizované daně v Evropské unii. Ačkoliv každý členský stát implementoval do vnitrostátních předpisů pravidla odpovídající směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, není harmonizace této daně úplná. Vzhledem ke skutečnosti, že daňová politika významně ovlivňuje příjmy státního rozpočtu, tvorbu cen a kupní sílu obyvatel, členské státy se snaží o zachování určité míry autonomie v této oblasti.

Současně platný systém DPH byl původně přijat pouze jako přechodný, přesto se uplatňuje více než 20 let. Kromě pevně stanovených pravidel jsou členskými státy povoleny různé odchylky od obecně platných principů nebo jsou jim ve vztahu k DPH udělovány výjimky. Rozdíly v národních předpisech členských států existují i z toho důvodu, že některá pravidla stanovená směrnicí 2006/112/ES nejsou pro členské státy závazná. Nedostatky současně platného systému způsobují jeho náchylnost k daňovým podvodům a únikům, přičemž odhadovaná výše rozdílu mezi očekávanou a skutečně vybranou daní představuje významnou rozpočtovou ztrátu. V boji proti daňovým únikům bylo členskými státy umožněno aplikovat mechanismus reverse charge, při kterém dochází k přenosu povinnosti přiznat a zaplatit daň na příjemce plnění. I tento mechanismus má ale svá omezení, protože podvodníci mohou změnit odvětví, ve kterém působí, nebo přemístit své aktivity do státu, který neuplatňuje tento mechanismus. Daňové podvody se mohou rovněž přesunout na konec distribučního řetězce. Jednotlivé členské státy proto přijaly i řadu dalších opatření, pomocí kterých se snaží zefektivnit výběr daně. Ve snaze zabránit daňovým únikům a snížit administrativní zátěž plátců představila Evropská komise návrh konečného systému DPH založeného na principu zdanění v zemi spotřeby, proti kterému se však staví řada odborníků, kteří se domnívají, že systém v této podobě bude naopak méně stabilní a náchylnější k daňovým podvodům. S účinností od 1. ledna 2020 budou pro upevnění současného systému DPH zavedena provizorní pravidla.

Nejednotná pravidla v oblasti DPH způsobují značné náklady daňovým subjektům, které jsou povinny ověřovat si své daňové povinnosti v různých národních legislativách. Při poskytování přeshraničních služeb se plátce řídí nejen pravidly stanovenými ve směrnici o DPH, ale zároveň se musí orientovat v daňových předpisech země příjemce nebo skutečné spotřeby jím poskytovaných služeb. Znalost zahraničních národních

předpisů může být pro plátce obtížná vzhledem ke komplexnosti daňových systémů jiných států a vzhledem k jazykové bariéře. V případě nesprávného vyhodnocení režimu plnění z hlediska aplikace daně z přidané hodnoty se přitom poskytovatel i příjemce vystavují riziku doměření daně, dvojího zdanění, případně omezení nároku na odpočet daně nebo udělení různých druhů sankcí. Komplikovanost daňového systému a administrativní náklady na dodržování rozdílných norem tak mohou způsobit vyloučení některých subjektů z přeshraničního obchodu. Nabízí se tedy otázka, zda současný systém podporuje přeshraniční obchod se službami nebo existují významné rozdíly mezi pravidly zdanění poskytování služeb ve vybraných členských státech, které by znemožňovaly subjektům uskutečňovat přeshraniční transakce a čerpat výhody vnitřního trhu Evropské unie bez vynaložení významných nákladů.

Cílem této práce je identifikovat a porovnat podmínky aplikace daně z přidané hodnoty při obchodování v oblasti vybraných služeb v České republice a jiných členských státech Evropské unie. Ke srovnání pravidel DPH v oblasti služeb byli vybráni dva významní zahraničněobchodní partneři České republiky – Francie a Slovenská republika. Tato práce nejprve představuje obecně platné principy systému daně z přidané hodnoty v oblasti služeb v Evropské unii a následně poskytuje výklad národní daňové legislativy České republiky, Slovenska a Francie. Teoretický výklad národních legislativ je doplněn ilustrativními příklady. Výstupem této práce jsou přehledné tabulky pro snadné srovnání a orientaci v systému DPH vybraných členských států z hlediska aplikace výjimek a odchylek od standardních pravidel daných směrnicí o DPH. Přestože výklad pravidel zdanění je omezen pouze na oblast služeb, může být přínosným pro poskytovatele služeb, kteří obchodují se zahraničím a potřebují se orientovat v daňových předpisech ostatních zemí.

# 1 Daň z přidané hodnoty

## 1.1 Charakteristika daně z přidané hodnoty

**Daň z přidané hodnoty** (dále také jako „DPH“ nebo „daň“) je charakterizována jako všeobecná nepřímá daň, přičemž její podstatou je zdanění hodnoty komodit či služeb, kterou plátce této daně přidává k hodnotě nakoupených komodit a služeb, tj. přidané hodnoty. Systém výběru daně z přidané hodnoty zaručuje její neutralitu, jelikož nedochází k uvalení daně na daň již zaplacenou jako součást ceny pořizovaného zboží nebo služby. Mechanismus daně z přidané hodnoty se tímto odlišuje od duplicitního systému **daně z obratu** (tzv. kaskádovité daně), která je konstruována kumulativním způsobem, čímž může docházet k různému daňovému zatížení výrobků vlivem různého počtu duplicit, které se odvíjí od množství zpracovatelů a distributorů daného výrobku. Pro mezinárodní obchod je tedy výhodnější daň z přidané hodnoty (Široký, 2018; Nerudová, 2014).

Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie lze daň z přidané hodnoty definovat jako obecnou daň ze spotřeby, která je aplikována na zboží a služby postupně až do fáze konečného prodeje včetně. Dalším znakem charakterizujícím daň z přidané hodnoty je její přímá úměrnost ceně zboží či služeb bez závislosti na počtu zpracovatelů a distributorů, a tedy na počtu uskutečněných transakcí mezi nimi, které předcházejí samotnému prodeji zboží či služby konečnému spotřebiteli. Dále ve svých judikátech Soudní dvůr Evropské unie charakterizuje daň z přidané hodnoty jako daň vybíranou po odečtení daně ze zboží či služeb pořízených v konkrétní fázi výroby nebo distribuce (Široký, 2018).

Daň z přidané hodnoty podléhá harmonizaci s právem Evropské unie, proto jsou příslušné předpisy Evropské unie zpracovány i v národních legislativách členských států. Základním předpisem pro harmonizaci je **směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty** (dále také jako „směrnice o DPH“) s účinností od 1. ledna 2007, která nahradila původní směrnici označovanou jako Šestá směrnice (Galočík, 2018).

## 1.2 Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty

V úvodní části směrnice o DPH jsou vymezeny základní pojmy související s daní z přidané hodnoty. Následující text odkazuje především na znění **zákona č. 235/2004**

**Sb., o dani z přidané hodnoty**, platného v České republice (dále také jako „český zákon“), do kterého byla směrnice o DPH implementována.

### **Předmět daně**

Předmět daně z přidané hodnoty je vymezen v § 2 českého zákona, který stanovuje, že dani z přidané hodnoty podléhá dodání zboží, poskytnutí služby a pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Tato plnění se stávají předmětem daně za splnění podmínky, že jsou uskutečňovány za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Za zdanitelné plnění se pak označuje plnění, které je předmětem daně a zároveň není od této daně osvobozeno (Galočík, 2018).

### **Daňové subjekty**

Pro účely DPH se rozlišují daňové subjekty **osoba povinná k dani, skupina, plátce a identifikovaná osoba**<sup>1</sup>. Dle § 5 českého zákona je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Ekonomická činnost je v českém zákoně definována jako soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně soustavné nezávislé činnosti vykonávané podle zvláštního právního předpisu a soustavného využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Ekonomickou činností není činnost zaměstnanců a jiných osob, kteří tuto činnost vykonávají na základě pracovněprávního vztahu. Za ekonomickou činností se nepovažuje ani činnost osob, která podléhá zdanění jako příjem ze závislé činnosti. Činnost, kterou vykonávají orgány veřejné moci v oblasti veřejné správy, není předmětem daně z přidané hodnoty. Samostatnou osobou povinnou k dani se může stát i skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v České republice (Galočík, 2018).

Pokud osoba povinná k dani splní podmínky stanovené § 6 a násl. českého zákona, stává se ze zákona plátcem. Osoba povinná k dani se může rovněž rozhodnout pro dobrovolnou registraci k DPH. Osoba povinná k dani, která se zatím nestala plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani se stanou identifikovanou osobou, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu v hodnotě přesahující limit stanovený zákonem. Do tohoto limitu se ale nezapočítává hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně, a pořízení nového dopravního prostředku (Galočík, 2018).

---

<sup>1</sup> Ne všechny členské státy rozlišují daňové subjekty tímto způsobem.

## Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím plátce dle českého zákona je kalendářní měsíc, ale při splnění zákonem stanovených podmínek lze zdaňovací období změnit na kalendářní čtvrtletí, přičemž změna se provádí na celý kalendářní rok (Galočík, 2018). Členské státy mohou v souladu se směrnicí o DPH stanovit měsíční, dvouměsíční, tříměsíční nebo i odlišná období, pokud nepřekročí jeden rok.

## Základ daně

Dle § 36 českého zákona je základem daně celá úplata, kterou plátce DPH obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, které bylo plnění poskytnuto nebo od třetí osoby. Základ DPH zahrnuje i jiné daně nebo poplatky, dotace k ceně, vedlejší výdaje nebo v případě poskytnutí služby i materiál přímo související s touto službou. Při poskytnutí slevy z ceny ke dni uskutečnění zdanitelného plnění snižuje tato sleva základ daně (Galočík, 2018).

## Sazba daně

U zdanitelného plnění se uplatňuje ta sazba daně, která je platná v den vzniku povinnosti přiznat daň. V případě přijetí úplaty se uplatňuje sazba daně, která je platná v den vzniku povinnosti přiznat daň z přijetí této úplaty (Galočík, 2018).

V podmínkách české legislativy se uplatňuje **diferencovaná**, poměrně **lineární** sazba daně. **Základní** sazba daně je stanovena ve výši 21 %, **první snížená** sazba daně ve výši 15 % a **druhá snížená** sazba ve výši 10 %. U zboží a služeb se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U služeb vyjmenovaných v příloze č. 2 českého zákona a zboží uvedeného v příloze č. 3 českého zákona, tepla a chladu se uplatňuje první snížená sazba daně. Přílohy č. 2a a 3a českého zákona vymezují zboží a služby, u kterých se uplatňuje druhá snížená sazba daně (Galočík, 2018)<sup>2</sup>.

Evropské právo stanovuje hranice pro uplatnění maximálně dvou snížených sazeb daně u zboží a služeb, a členské státy tedy mohou s ohledem na vymezené hranice aplikovat v národní legislativě snížené sazby odlišně v závislosti na kulturně sociálních podmínkách. Některým zemím je však povoleno aplikovat u různých plnění speciální sazby daně, které jsou nižší než stanovená minimální hranice pro snížené sazby 5 %.

---

<sup>2</sup> Upraveno dle znění zákona č. 6/2019 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Aplikovat zvýšené sazby daně oproti ustanovením směrnice o DPH není povoleno (Šíroký, 2018; Kubátová, 2015).

### Výpočet daně

Členské státy stanoví postup výpočtu daně. V České republice se uplatňují dva postupy výpočtu daně. Pro účely českého zákona se daň vypočítá jako součin základu daně a sazby daně, přičemž tento způsob výpočtu se označuje jako **výpočet zdola** (Galočík, 2018). Druhým způsobem výpočtu, tzv. **výpočtu shora**, je rozdíl mezi úplatou za zdanitelné plnění včetně daně a částkou, která je podílem úplaty včetně daně a koeficientu 1,21, resp. 1,15 nebo 1,10 dle sazby daně.

### Osvobození od daně

Od daně mohou být plnění osvobozena za splnění stanovených podmínek, v českém zákoně jsou osvobozená plnění vymezena v paragrafu 51, který definuje plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, a paragrafu 63, který vymezuje plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně (Galočík, 2018).

### Odpočet daně na vstupu

Plátce DPH má nárok odečíst si daň, kterou zaplatil dodavatelům (**DPH na vstupu**), od daně, kterou vybral od svých odběratelů (**DPH na výstupu**). Nárok na odpočet daně stanovené podle zákona z přijatých plnění vzniká, pokud jsou tato použita pro účely uskutečňování ekonomické činnosti, a to okamžikem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro vznik povinnosti tuto daň přiznat (Galočík, 2018).

## **1.3 Správa daně z přidané hodnoty**

Správu daně z přidané hodnoty vykonávají příslušné správní orgány členských států. V České republice je správcem daně z přidané hodnoty místně příslušný **finanční úřad**, který je orgánem Finanční správy České republiky. Ve zvláštních případech, např. při dovozu zboží neplátcem, je správcem daně z přidané hodnoty celní úřad. Práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní upravuje daňový řád a speciální ustanovení obsažená v českém zákoně (Langerová & Nováková, 2017).

Každá osoba, které vznikla povinnost přiznat daň, má povinnost podat **daňové přiznání** v termínu stanoveném příslušnou národní legislativou. V některých zemích má plátce daně povinnost podat daňové přiznání i v případě, že mu povinnost přiznat daň v daném zdaňovacím období nevznikla. V České republice se tato povinnost vztahuje

pouze na plátce, identifikovaná osoba a plátce, který nemá v tuzemsku sídlo ani provoznu, tuto povinnost nemají. Informace o intrakomunitárních transakcích poskytuje správci daně v podmínkách české daňové legislativy **souhrnné hlášení**, které v různých podobách existuje i v jiných členských státech. Dalším typem daňového tvrzení je **kontrolní hlášení**, které bylo zavedeno v některých členských zemích ke zvýšení kontroly správy daně a k odhalování daňových podvodů<sup>3</sup>. V některých členských státech je povinná elektronická forma podání daňových přiznání a hlášení, jiné státy umožňují učinit podání v papírové formě. Daň z přidané hodnoty je zpravidla splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, jako je tomu např. v České republice (Langerová & Nováková, 2017).

---

<sup>3</sup> Kontrolní hlášení se podává v České republice a na Slovensku. V Polsku a dalších státech se podává obdobný detailní výkaz založený na protokolu SAF-T (Standardní soubor auditu pro daně), který umožňuje elektronickou výměnu dat mezi daňovými subjekty a finančními úřady. Vyšší transparentnost systému by měla zaručit efektivnější boj proti daňovým podvodům. Dopadem elektronického výkaznictví na daňové subjekty se zabývá např. Petrosino (2019) ve svém příspěvku.

## 2 Harmonizace daně z přidané hodnoty

### 2.1 Evropská integrace v oblasti nepřímého zdanění

Spolupráce členských států Evropské unie v daňové oblasti pro účely fungování **jednotného trhu** byla zakotvena již ve Smlouvě o vzniku Evropských společenství. Největší pozornost v oblasti harmonizace daňových systémů byla věnována spotřebním daním, neboť právě nepřímé daně nejvíce ovlivňují fungování jednotného trhu. Vzhledem ke skutečnosti, že daňová politika byla vždy plně v kompetencích jednotlivých států a symbolem jejich suverenity, představují snahy o harmonizaci a koordinaci daňových systémů velmi složitý proces. Dalším důvodem znesnadňujícím implementaci harmonizačních opatření je skutečnost, že daňová politika významně ovlivňuje příjmy státního rozpočtu, tvorbu cen a kupní sílu obyvatel, a proto lze pozorovat snahy členských států o zachování národních specifik a udržení konkurenčních daňových výhod. Od původně vytyčeného cíle celkově harmonizovat systém daní Evropská komise upustila a daňová harmonizace se stala nástrojem pro zajištění fungování jednotného trhu (Široký, 2018; Nerudová, 2014).

Fungování jednotného vnitřního trhu záviselo především na odstranění **překážek volného obchodu**, tj. rozdílných nepřímých daní a sazeb uplatňovaných v členských státech. V počátcích evropské integrace byly daňové systémy zakládajících členských států velice odlišné a v oblasti nepřímých daní existovaly dva systémy. Systém daně z přidané hodnoty uplatňovala pouze Francie, ostatní členské státy aplikovaly **kaskádovitý systém daně z obratu**. Princip kumulativního systému daně z obratu způsobuje, že daňové zatížení se zvyšuje přímo úměrně s počtem výrobních a distribučních procesů, a tím dochází k deformaci tržního prostředí. Naproti tomu systém daně z přidané hodnoty zajišťuje, že daňové zatížení je zcela nezávislé na délce výrobního nebo distribučního řetězce. Systém daně z obratu dále nesplňoval podmínku měřitelnosti kladenou na systém nepřímého zdanění, tj. pro rovnoměrné daňové zatížení je nezbytné, aby daň byla měřitelná. Z výše uvedených důvodů se Evropská komise rozhodla nahradit kaskádovitý systém daně z obratu systémem daně z přidané hodnoty a v roce 1967 bylo rozhodnuto tento systém povinně zavést ve všech členských státech (Široký, 2018; Nerudová, 2014).



## 2.2 Harmonizační procesy daně z přidané hodnoty

Harmonizace oblasti nepřímých daní byla naplánována celkem na 3 fáze. Prvním krokem k harmonizovanému systému nepřímých daní mělo být nahrazení kumulativního systému daně z obratu systémem nekumulativním. Poté měla následovat fáze úplného nahrazení duplicitního systému daně z obratu systémem neutrální daně z přidané hodnoty. Závěrečnou fází harmonizačních procesů bylo zrušení daňových hranic mezi členskými státy (Široký, 2018; Nerudová, 2014).

**První směrnice** k dani z přidané hodnoty byla vydána v roce 1967 pod číselným označením **67/227/EHS**<sup>4</sup> a ukládala členským státům povinnost nahradit do 1. ledna 1970 jejich stávající systém daně z obratu daní z přidané hodnoty. První směrnice jednak objasňovala důvody zavedení daně z přidané hodnoty, jednak jednoznačně vymezila daň z přidané hodnoty jako všeobecnou daň ze spotřeby uvalovanou na veškeré zboží a služby stanovenou procentem z prodejní ceny. Jednotlivé členské státy mohly nadále samostatně rozhodovat v oblasti uplatňovaných sazeb daně a stanovení výjimek ze zdanění (Široký, 2018; Nerudová, 2014).

Obsahem **Druhé směrnice 67/228/EHS**<sup>5</sup> bylo přesné vymezení konstrukčních prvků daně z přidané hodnoty, tj. definice předmětu daně, místa plnění, plátce daně, dodání zboží a poskytnutí služby. Tato směrnice dávala členským státům možnost uplatňovat různou výši základních a snížených, případně zvýšených sazeb daně. Členským zemím bylo dále umožněno přijmout zvláštní ustanovení v rámci národní legislativy v boji proti daňovým podvodům. Druhou směrnicí byly rovněž zavedeny speciální režimy zdanění pro malé podniky a zemědělský sektor a dále byla stanovena povinnost uvalovat na dovážené zboží stejnou sazbu daně jako na zboží domácí (Široký, 2018; Nerudová, 2014).

**Třetí, Čtvrtá a Pátá** směrnice prodlužovaly Itálii a Belgii termín pro povinnou implementaci systému daně z přidané hodnoty. Tyto státy se obávaly ohrožení příjmové stránky státního rozpočtu vlivem změny systému zdanění (Široký, 2018; Nerudová, 2014).

---

<sup>4</sup> První směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

<sup>5</sup> Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty.

Významný dopad na vývoj harmonizace systému nepřímého zdanění měla **Šestá směrnice 77/388/EHSS**<sup>6</sup>, která definovala základní pravidla pro určení základu daně z přidané hodnoty, územní působnost, daňové subjekty, sazby daně a zdaňování dovozu s cílem harmonizovat daňové systémy členských států. Tato důležitá směrnice byla v průběhu let mnohokrát novelizována. Na Šestou směrnicí legislativně navázala směrnice č. 2006/112/ES, která převzala její věcný obsah (Široký, 2018; Nerudová, 2014).

Na harmonizační procesy v oblasti nepřímého zdanění měly významný dopad i **směrnice 91/680/EHS**, jejímž přijetím byly zrušeny daňové hranice mezi státy Evropského společenství, a také **směrnice 92/77/EHS**, kterou byly stanoveny minimální sazby daně z přidané hodnoty (Široký, 2018; Nerudová, 2014).

### **Směrnice Rady 2006/112/ES**

První a Druhá směrnice Rady představovaly první snahy o zavedení harmonizovaného systému daní, nicméně mezi jednotlivými národními systémy daně z přidané hodnoty stále existovaly významné rozdíly ve vymezení osvobozených plnění, uplatňování sazeb u služeb, zdaňování zemědělských činností a vracení daně při dovozu, které následně vedly ke dvojímu zdanění nebo absenci zdanění. Šestá směrnice Rady 77/388/EHS se stala velmi významnou ve sjednocování národních legislativ především proto, že jednoznačně definovala jednotná pravidla daně z přidané hodnoty s omezením autonomie členských států. Šestou směrnicí bylo rovněž zavedeno financování Evropského společenství národními výnosy daně z přidané hodnoty členských zemí (Široký, 2018; Kubátová, 2015; Benda & Tomíček, 2017).

Jelikož původně přijatá směrnice byla mnohokrát změněna, a stávala se tak méně přehlednou a srozumitelnou, byla v roce 2006 přepracována a nahrazena směrnicí 2006/112/ES. **Směrnice Rady 2006/112/ES** ze dne 28 listopadu 2006 **o společném systému daně z přidané hodnoty** se stala od 1. 1. 2007 nově platným zásadním dokumentem harmonizace daně z přidané hodnoty v členských zemích. Směrnice 2006/112/ES upravuje předmět daně z přidané hodnoty, územní působnost, daňové subjekty, typy zdanitelných transakcí, místo plnění, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, sazbu daně, plnění osvobozená od daně, odpočet daně, osoby povinné

---

<sup>6</sup> Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

platit daň a jejich povinnosti a zvláštní režimy. Při aplikaci Šesté směrnice je nutné kromě samotného znění směrnice uvažovat i interpretační výklady **Soudního dvora Evropské unie**. Pokud by členské státy nesplnily svoji povinnost implementovat směrnici do národní legislativy, případně pokud by tato implementace byla chybná, mohou se dotčené subjekty dovolávat přímého účinku směrnice<sup>7</sup> (Široký, 2018; Benda & Tomíček, 2017).

Nová směrnice 2006/112/ES byla od doby její platnosti několikrát novelizována, ale pro účely této práce je nejzásadnější především změna pravidel pro určení místa plnění u služeb, ke které došlo od 1. 1. 2010 přijetím **směrnice 2008/8/ES**. Důležitou změnu přinesla i směrnice 2008/117/ES, která reagovala na zvyšující se daňové úniky na dani z přidané hodnoty, a umožnila členským státům rozšířit mechanismus **reverse charge**. Při něm dochází k přenosu povinnosti přiznat a zaplatit daň na příjemce plnění – osobu povinnou k dani, tj. dochází k přesunu zdanění do státu spotřeby. Další opatření v boji proti daňovým podvodům přinesla směrnice 2013/42/EU, která vymezila **mechanismus rychlé reakce**. Systém reverse charge tak mohly členské státy po přijetí směrnice 2013/43/EU rozšířit o volitelné a dočasné používání mechanismu rychlé reakce pro vybrané dodání zboží a poskytnutí služeb, u kterých byla vyhodnocena vysoká míra rizika podvodů (Široký, 2018).

### 2.3 Harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty

Jednotlivé národní legislativy aplikovaly různý počet daňových sazeb, a jejich sjednocení tak bylo dalším problémem ve snahách o harmonizaci daňových systémů. Základní model počtu a výše daňových sazeb prošel v průběhu let různými obměnami a s účinností od 1. ledna 1993 byla zavedena směrnice 92/77/EHS, která stanovovala minimální hranice pásem, ve kterých se musí pohybovat daňové sazby uplatňované členskými státy. Věcný obsah této a dalších navazujících směrnic převzala směrnice 2006/112/ES. V současnosti platná **minimální hranice** pro základní sazbu daně z přidané hodnoty je 15 %, pro maximálně dvě snížené sazby daně byla stanovena minimální hranice 5 %. Maximální hranice pro základní sazbu daně a pro sníženou sazbu

---

<sup>7</sup> Evropská komise pravidelně hodnotí aplikaci unijního DPH členskými státy Evropské unie. Podle poslední výroční zprávy Evropské komise (Evropská komise, 2019a) dosahuje obecně nejlepších výsledků Portugalsko, Slovensko, Finsko, Švédsko a Litva. Naopak například Rakousko aplikuje nesprávně zvláštní pravidla pro cestovní službu a chybu nenapravilo ani po upozornění, proto Evropská komise postoupila tuto věc k řešení Soudnímu dvoru EU (Evropská komise, 2019b).

daně nebyla nakonec stanovena. Do zavedení konečného režimu DPH je směrnicí o DPH dočasně umožněno některým členským státům aplikovat i nižší sazbu daně než 5 %, tzv. super sníženou sazbu daně z přidané hodnoty. Tato výjimka je udělena Francii, Irsku, Itálii, Lucembursku a Španělsku. Směrnice 2006/112/ES určuje plnění, na která lze uplatnit sníženou sazbu DPH (Široký, 2018; Nerudová, 2014; Kubátová, 2015). Mezi členskými státy existují významné rozdíly, co se týče uplatňovaných sazeb DPH. Některé státy uplatňují jednu sníženou sazbu daně, jiné státy aplikují více snížených sazeb daně, Dánsko naopak sníženou sazbu daně nestanovilo. Vůbec nejnižší super snížená sazba daně je uplatňována ve Francii ve výši 2,1 %. Nejvyšší základní sazbu daně 27 % uplatňuje Maďarsko, nejnižší základní sazba daně 17 % platí v Lucembursku. Evropská komise zveřejňuje každý rok oficiální seznam sazeb daně platných v jednotlivých členských státech (Grigore & Gurău, 2018).

## 2.4 Princip zdanění plnění mezi členskými státy

Přes dosažený určitý stupeň harmonizace nepřímého zdanění, jehož cílem je rovněž usnadnění vzájemného obchodu mezi členskými zeměmi Evropské unie, umožňuje systém daně z přidané hodnoty dva principy zdaňování. **Princip země původu** znamená, že daň z přidané hodnoty je vybrána ve státě, ze kterého jsou produkty a služby dodány či poskytnuty. Tento princip je uplatňován především při poskytování plnění osobám nepovinným k dani a předpokládá jednotné daňové sazby, neboť pokud by se sazby jednotlivých států lišily, docházelo by k deformaci hospodářské soutěže. **Princip země spotřeby (určení)**, jehož uplatnění v současnosti převažuje, znamená, že daň je vybrána ve státě, do kterého je plnění poskytnuto. Příjemce zdanitelného plnění má následně povinnost zahrnout daň z přidané hodnoty do daně na výstupu. Klíčovou roli v uplatňování tohoto principu zastává ekonomická spolupráce, která je nezbytná, aby na vnitřních trzích členských států nedocházelo k deformaci hospodářské soutěže. Důvodem aplikace tohoto režimu je tedy zabránění dvojímu zdanění a zároveň zabránění situacím, kdy by plnění nebylo zdaněno vůbec, resp. zamezení ovlivňování konkurenceschopnosti členských států (Široký, 2018; Nerudová, 2014).

Současný systém DPH u intrakomunitárního dodání zboží je pouze přechodným systémem a Evropské komise v roce 2018 předložila návrh novelizace směrnice o DPH, ve které představila **konečný systém DPH**. Definitivní systém DPH je založen na principu země spotřeby a jeho platnost se navrhuje s účinností od 1. července 2022. Dle

nového systému by mělo dojít k zásadní změně způsobu zdanění dodání zboží uvnitř Evropské unie, u něhož by nově byl osobou povinnou odvést daň dodavatel. Dalšími prvky konečného systému DPH je rozšíření režimu jednoho správního místa a zavedení statusu „**certifikované osoby**“ (Hrůšová, 2018). Podoba nového systému navrhovaného Evropskou komisí vyvolala řadu otázek a kritik, které poukazují na nedostatky tohoto systému, které povedou ke vzniku dalších daňových podvodů spíše než ke stabilizaci současného systému DPH. Praktická úskalí konečného systému DPH, který má zjednodušovat podnikání v rámci Evropské unie a potírat daňové podvody, řeší například příspěvek Kryla a Klímové (2018). Autoři demonstrují negativní dopad změn v systému DPH na podnikové cash-flow a dále upozorňují na skutečnost, že nutná znalost zákonné úpravy v zemi určení, včetně uplatňovaných sazeb daně, představuje vyšší administrativní zátěž daňových subjektů a pravděpodobnost chyb a omylů a související finanční sankce. Zrušení povinnosti podávat souhrnné hlášení v zemi odeslání zboží bude mít dle autorů příspěvek negativní dopad na správu daní, kdy daňová správa bude připravena o účinné nástroje pro boj proti daňovým podvodům a únikům.

Otázkou **efektivnosti reformy** systému DPH v boji proti daňovým podvodům se zabývá Lamensch (2019), která zdůrazňuje nutnost spolupráce mezi členskými státy pro odhalování těchto podvodů. Lamensch v příspěvku poukazuje na nejistotu, zda jsou členské státy ochotny spolupracovat v oblasti správy DPH. Pochybnosti může vyvolávat například odmítavý postoj Německa k zavedení nástroje TNA<sup>8</sup>, který slouží k rychlému odhalování daňových úniků a eliminaci podvodů v oblasti DPH. Na nedostatky definitivního systému poukazuje i De La Feria (2018), která se domnívá, že reforma pravidel v této podobě nepřispěje k vytvoření spravedlivého a efektivního systému DPH odolného proti daňovým podvodům. Dle jejího názoru nový systém nezlepší fungování jednotného trhu ani nezabrání narušování hospodářské soutěže.

## **2.5 Boj proti daňovým podvodům a spolupráce v oblasti správy**

Daň z přidané hodnoty patří mezi nejvýznamnější a nejvýnosnější daně v daňovém systému, daňové podvody tak představují významnou rozpočtovou ztrátu. Z důvodu zamezení daňovým únikům byla přijímána nová opatření, jejichž cílem bylo především posílit spolupráci a výměnu informací mezi správními orgány členských států. Členské

---

<sup>8</sup> Analýza transakčních sítí, v originále Transactional Network Analysis.

státy tak musely implementovat směrnici **79/1070/EHS** z roku 1979, která byla později rozšířena i na spotřební daně (Široký, 2018).

Se zavedením jednotného vnitřního trhu a zrušením celní kontroly se stala kontrola výběru daně náročnější a vyvstala potřeba zavedení nových opatření pro usnadnění intrakomunitárního obchodu a jeho kontroly. **Nařízením Rady č. 218/92** a dalšími navazujícími normami byla v Evropské unii povinně zavedena **daňová identifikační čísla** obsahující dvoumístný alfabetycký kód specifický pro každý členský stát. Dále byl zaveden datový **system VIES** (VAT Information Exchange System) sloužící pro ověřování platnosti daňového identifikačního čísla a kontrolní systém Intrastat, který slouží pro monitorování pohybu zboží přes státní hranice členských států a váže se k okamžiku skutečného odeslání nebo přijetí zboží bez ohledu na okamžik fakturace. Poskytnutí služeb se do Intrastatu nevykazuje. Další nařízení s sebou přinesla podmínky vzájemné spolupráce správních orgánů členských zemí a možnost souběžných daňových kontrol. Významnou funkci v boji proti daňovým podvodům zastává Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF<sup>9</sup>), do jehož kompetencí obecně spadá ochrana finančních zájmů Evropské unie. Od roku 2012 bylo přijato **nařízením Rady č. 904/2010** o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty<sup>10</sup>, které v současnosti slouží jako hlavní dokument v boji proti daňovým podvodům. Tímto nařízením byl mimo jiné zřízen orgán **Eurofisc** pro boj proti podvodům. Tento orgán tvořený sítí odborníků umožňuje efektivní výměnu informací mezi členskými zeměmi Evropské unie a včasné odhalení podniků podezřelých z podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty, například tzv. **karuselových podvodů**. Zefektivnění a zrychlení výměny informací mezi správci daně bylo nezbytné především z důvodu nárůstu karuselových podvodů a s tím souvisejících mezinárodních dožadání (Široký, 2018).

Členské státy přijaly řadu opatření, kterými bojují proti daňovým únikům. Mezi často používané a účinné nástroje patří mechanismus reverse charge uplatňovaný na vybrané zboží a služby. Některé členské státy zavedly **mechanismus oddělených plateb**, kdy příjemce platí DPH přímo finančnímu úřadu. Dalšími prostředky jsou elektronická evidence tržeb, centrální registr faktur nebo kontrolní hlášení (Michalík, 2017).

---

<sup>9</sup> European Anti-Fraud Office.

<sup>10</sup> Nad rámec spolupráce na základě nařízení č. 904/2010 uzavřela Česká republika dohodu o spolupráci se Slovenskem, Polskem a Německem.

### 3 Zdanění služeb podle práva Evropské unie

V souvislosti s poskytováním a přijímáním služeb je vždy nutné důsledně určit **charakter služby** a osobu **příjemce** plnění. Na základě těchto informací lze následně vyhodnotit místo plnění. Podle místa zdanitelného plnění je následně nutné stanovit, komu vzniká povinnost přiznat daň v souladu s národní legislativou nebo směrnicí o DPH. V následující kapitole jsou představena pravidla zdanění služeb podle harmonizovaného předpisu, kterým je směrnice Rady 2006/112/ES.

#### 3.1 Poskytnutí služby

Poskytnutí služby je zdanitelným plněním. Pro účely daně z přidané hodnoty se dle směrnice 2006/112/ES o DPH považují za poskytnutí služby ta plnění, která nejsou dodáním zboží. V dalších člancích směrnice o DPH jsou pak uvedeny příklady plnění, která se považují za poskytnutí služby. Mezi tato plnění patří například postoupení nemohotného majetku nebo přijetí závazku zdržet se určitého jednání. Dle směrnice o DPH se za poskytnutí služby za úplatu považují i služby poskytované pro účely, které nesouvisí s podnikáním a uskutečňováním ekonomických činností plátce. Členským státům je umožněno odchýlit se od ustanovení týkajícího se poskytnutí služeb za úplatu nesloužících k účelům podnikání, přičemž členské státy musí zajistit, že tímto nedojde k narušení hospodářské soutěže.

#### 3.2 Místo plnění u služeb

Od určení **místa plnění** se odvíjí uplatnění daně, a proto je nutné správně aplikovat jednotlivá ustanovení článku 43 a následujících novelizované směrnice 2006/112/ES<sup>11</sup>. Pro stanovení místa plnění při poskytování služeb platí, že osoba povinná k dani, která provádí i činnosti a poskytuje i plnění, která se dle směrnice nepovažují za zdanitelná plnění, se vždy považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí poskytují jiné osoby. Rovněž právnická osoba nepovinná k dani se považuje za osobu povinnou k dani, pokud je pro účely DPH osobou identifikovanou.

Poskytovatel služby může považovat příjemce služby usazeného v Evropské unii za osobu povinnou k dani, pokud mu příjemce služby sdělil své daňové identifikační číslo a poskytovatel plnění si ověřil jeho platnost a jméno a adresu společnosti. K ověření

---

<sup>11</sup> Ve znění směrnice 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.

platnosti daňového identifikačního čísla přiděleného pro účely DPH může plátce využít systém VIES Evropské komise na adrese [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/) nebo se může obrátit na daňový úřad. Stejně tak může poskytovatel služeb považovat příjemce zdanitelného plnění za osobu nepovinnou k dani, pokud prokáže, že mu tento odběratel nesdělil své daňové identifikační číslo. Plátce, který při ověřování platnosti daňového identifikačního čísla jiného plátce, zadá své daňové identifikační číslo přidělené pro účely DPH do pole pro vyplnění DIČ žadatele, obdrží spolu s odpovědí ze systému VIES unikátní číslo konzultace, které může doložit finančnímu úřadu jako důkaz.

### **Základní pravidlo**

Obecné pravidlo pro vyhodnocení místa plnění stanovuje, že místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti (**článek 44** směrnice o DPH). Pokud je služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani, je místem plnění místo umístění této provozovny. V případě, že je služba poskytnuta pro osobu nepovinnou k dani, je místem plnění místo, kde má poskytovatel služby sídlo, případně stálou provozovnu, pokud byla služba poskytnuta prostřednictvím této provozovny (**článek 45** směrnice o DPH)

### **Zvláštní ustanovení**

#### ***1. Poskytnutí služby zprostředkovatelem (článek 46)***

V případě, kdy je osobě nepovinné k dani poskytnuta služba zprostředkovatelem, který jedná jménem a na účet jiné osoby, určí se místo plnění podle místa realizace zajišťovaného plnění. Předmětem těchto služeb může být například zajištění určitého plnění pro jinou osobu na základě mandátní smlouvy. V případě, že je služba poskytnuta osobě povinné k dani, uplatní se základní pravidlo pro stanovení místa plnění.

#### ***2. Poskytnutí služby související s nemovitostí (článek 47)***

U služeb vztahujících se k nemovitosti se za místo plnění považuje místo, kde se nemovitá věc nachází. Mezi tyto služby se řadí i služby znalce, odhadce a realitních kanceláří, ubytovací služby, udělení práv na užívání nemovité věci, služby při přípravě a koordinaci stavebních prací a služby architektů a stavebního dozoru.

#### ***3. Poskytnutí přepravní služby (články 48 až 52)***

Místem plnění při poskytnutí přepravy osob je místo, kde se přeprava, resp. příslušný úsek uskutečňuje, přičemž nezáleží na tom, zda je služba poskytnuta jiné osobě po-



vinné k dani nebo osobě nepovinné k dani. Totéž pravidlo platí i v případě poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani s výjimkou přepravy zboží mezi členskými státy. Místem plnění u přepravy zboží uvnitř Společenství poskytnuté osobě nepovinné k dani je místo zahájení přepravy. Poskytnutí přepravy zboží pro osobu povinnou k dani se řídí základním pravidlem pro stanovení místa plnění.

#### ***4. Poskytnutí služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb (články 53 a 54)***

Místem plnění u služeb, které spočívají v poskytnutí oprávnění ke vstupu na kulturní, divadelní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní akce nebo na veletrhy, výstavy a podobné akce, je místo konání této akce, a to bez ohledu na to, zda je služba poskytnuta osobě povinné k dani nebo osobě nepovinné k dani. Stejné pravidlo se uplatní, pokud je osobě nepovinné k dani poskytnuta služba nebo vedlejší služba, která se vztahuje k výše uvedeným akcím, včetně služeb organizátora.

#### ***5. Poskytnutí vedlejších přepravních služeb a služeb oceňování movitého majetku a práce na movitém majetku (článek 54)***

Při poskytnutí služeb přímo souvisejících s přepravou, tj. nakládka, vykládka, manipulace se zbožím, a oceňování movitého majetku a práce na tomto majetku pro osobu nepovinnou k dani je místem plnění místo, kde je služba skutečně poskytnuta.

#### ***6. Poskytnutí restauračních a cateringových služeb (článek 55 a 57)***

Místem plnění stravovacích služeb je místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytnuty. Výjimku tvoří stravovací služby poskytnuté na palubě lodi, letadla nebo vlaku během úseku přepravy cestujících uskutečněného na území Evropské unie, kdy se místo plnění stanovuje dle místa zahájení přepravy osob.

#### ***7. Poskytnutí nájmu dopravního prostředku (článek 56)***

Z hlediska stanovení místa plnění u nájmu dopravního prostředku je nutné rozlišovat, zda se jedná o krátkodobý nebo dlouhodobý nájem. Dle ustanovení směrnice o DPH se za krátkodobý nájem dopravního prostředku považuje nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu kratší než 30 dní a v případě nájmu lodí nepřesahující 90 dní. Za místo plnění krátkodobého nájmu dopravního prostředku se považuje místo, kde je dopravní prostředek fyzicky předán zákazníkovi, kterým může být osoba povinná k dani nebo osoba nepovinná k dani. V případě dlouhodobého nájmu do-

pravního prostředku uskutečněného pro osobu nepovinnou k dani je místem plnění místo, kde je tato osoba usazena, kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje. Pokud je osobě nepovinné k dani poskytnut nájem rekreační lodi, místem plnění je místo, kde je loď zákazníkovi skutečně předána, pokud má poskytovatel v tomto místě sídlo nebo provozovnu, ze kterých je tato služba poskytnuta.

#### **8. Poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb osobě nepovinné k dani (článek 58)**

Místem plnění při poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb osobě nepovinné k dani je místo příjemce služby, tj. místo jeho bydliště nebo místo, kde je usazen, případně kde se obvykle zdržuje. S účinností od 1. ledna 2019 bylo směnicí Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017 stanoveno, že se výše uvedené pravidlo neuplatní, pokud je poskytovatel těchto služeb usazen pouze v jednom členském státě, příjemce plnění má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, v jiném členském státě odlišném od státu poskytovatele služby a celková hodnota těchto služeb bez DPH nepřekročí v kalendářním a bezprostředně předcházejícím roce částku 10 000 EUR nebo její ekvivalent vyjádřený v národní měně.

#### **9. Poskytnutí některých služeb osobě nepovinné k dani mimo Společenství (do třetí země) (článek 59 a 59a)**

Směrnice o DPH taxativně uvádí služby, při jejichž poskytnutí osobě nepovinné k dani a usazené mimo území Evropské unie se místo uskutečnění plnění stanoví podle místa příjemce služby. Toto ustanovení se vztahuje například na převod nebo postoupení autorských práv, patentu, licence, poskytnutí reklamních služeb, poradenské, inženýrské, právní a účetní služby, bankovní, finanční a pojišťovací činnosti a další služby.

S ohledem na zamezení dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže mohou členské státy stanovit, že v případě poskytnutí služeb, na které se vztahuje základní pravidlo pro určení místa plnění, nájmu dopravního prostředku, digitálních služeb poskytovaných osobě nepovinné k dani a vybraných služeb poskytovaných osobám ze třetích zemí se za místo plnění považuje členský stát, pokud ke skutečnému užití služby dochází na území tohoto státu. Obdobně mohou členské státy v souvislosti s těmito službami stanovit, že za místo poskytnutí některých nebo všech těchto služeb se považuje místo nacházející se mimo území členských států, pokud ke skutečnému použití a využití služby dochází mimo území členských států. Možnost implementace

kritéria skutečného užití služby je stanovena v článku 59a novelizované směrnice o DPH.

### 3.3 Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň

**Daňová povinnost** vzniká obecně dnem **uskutečnění zdanitelného plnění** nebo ke dni přijetí úplaty, pokud byla platba přijata před uskutečněním plnění. Dnem uskutečnění zdanitelného plnění při poskytnutí služby je den poskytnutí této služby. Plnění se také považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterému se vztahují postupné platby nebo vyúčtování, pokud byly sjednány. **Článkem 66** směrnice o DPH je členským státům umožněno stanovit vznik daňové povinnosti odlišně od tohoto principu v případě vybraných plnění nebo určitých osob povinných k dani. Odchylku ale nelze použít na poskytnutí služeb podle článku 44, u kterých je povinen přiznat daň příjemce služeb dle článku 196 směrnice o DPH.

V souladu s **článkem 193** směrnice o DPH je daň povinna odvést osoba povinná k dani, která poskytuje službu, s výjimkou těch případů, kdy je daň povinna odvést jiná osoba. Jednotlivé členské země mohou dle **článku 194** směrnice o DPH stanovit podmínky, za kterých je příjemce služby povinen odvést daň, pokud mu službu poskytuje osoba povinná k dani neusazená v členském státě, ve kterém je daň splatná (dále také jako „zahraniční osoba“). V **článku 196** směrnice o DPH je pak závazně stanoveno, že členské státy mají povinnost aplikovat režim přenesení daňové povinnosti v případech, kdy je místo poskytnutí služby určeno dle základního pravidla, jestliže je tato služba poskytnuta osobou povinnou k dani neusazenou v členském státě příjemce. Daň je v těchto případech povinna odvést osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná k DPH, která přijímá plnění. Členské státy mohou dále dle **článku 199 a 199a** směrnice 2006/112/ES určit, že v případě poskytnutí určitých služeb je osobou povinnou odvést daň osoba povinná k dani, která je příjemcem těchto služeb. Režim přenesení daňové povinnosti (**reverse charge**) tak mohou členské státy aplikovat například u stavebních prací včetně oprav, úklidu, údržby a poskytnutí pracovníků pro tyto činnosti. Členské státy mohou rovněž zavést zvláštní opatření **mechanismu rychlé reakce**, kterým určí, že osobou povinnou přiznat daň z poskytnuté služby je příjemce této služby, aby tak mohly správní orgány pružně reagovat proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům. Nově mohou některé členské země za splnění přísných podmínek aplikovat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti (tzv. **plošný reverse**

**charge**). Plošný reverse charge lze uplatnit na poskytování služeb (s výjimkou přeshraničních služeb), kdy osobu povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž jsou poskytnuty služby přesahující hodnotu 17 500 EUR<sup>12</sup>. Výjimku na využití plošného reverse charge lze používat do 30. června 2022 a je určena státům nejvíce postiženým daňovými podvody (Hrdinková & Štulajterová, 2018). Povinnou náležitostí daňového dokladu ve výše uvedených případech je pak poznámka „*daň odvede zákazník*“ a daňové identifikační číslo příjemce plnění. **Článkem 203** směrnice o DPH je dáno všeobecně platné pravidlo, že daň je povinna odvést každá osoba, která tuto daň uvede na faktuře.

Pokud plátce poskytuje službu s místem plnění v tuzemsku, postupuje při zdanění této služby podle pravidel daných legislativním rámcem daného členského státu pro tuzemská plnění, přičemž není podstatné, komu je služba poskytnuta. Pokud se místo plnění služby nachází mimo tuzemsko, má plátce povinnost řídit se daňovými zákony členského státu, ve kterém bylo určeno místo plnění z hlediska daně z přidané hodnoty. Plátce je v tomto případě povinen si ověřit, zda mu v jiném členském státě nevznikne povinnost registrovat se k dani z přidané hodnoty a tuto daň přiznat a zaplatit.

### 3.4 Osvobození od daně

Směrnice 2006/112/ES o DPH podává v hlavě IX **taxativní výčet** plnění, na která se vztahuje **osvobození od daně**. Členské státy Evropské unie mají povinnost osvobodit od daně ta plnění, u kterých je tak výslovně uvedeno ve směrnici, ostatní plnění uvedená ve stejné části směrnice o DPH mohou osvobodit dobrovolně. Plnění neuvedená v hlavě IX směrnice o DPH nesmí členské státy osvobodit od DPH. Do zavedení konečného režimu DPH je ale členským státům umožněno aplikovat **odchyly** dle článků 370 a 371 a 375 až 390c a nadále pokračovat ve zdanění nebo osvobození plnění vymezených v příloze X směrnice o DPH. Dle obecného principu zaniká u plnění osvobozených od daně nárok na odpočet daně na vstupu, nicméně směrnice o DPH uvádí v článku 169 osvobozená plnění, u nichž lze uplatnit odpočet daně na vstupu. Současně je členským státům umožněno omezit nárok na odpočet daně u vybraných plnění do doby harmonizace pravidel pro uplatnění nároku na odpočet daně. Dle článku 176 směrnice o DPH tak mohou členské státy zachovat omezení nároku na odpočet daně, které bylo obsaženo v legislativě daného členského státu k 1. lednu 1979 nebo ke dni

---

<sup>12</sup> Česká republika podala Evropské komisi žádost o povolení zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti na dodání zboží a poskytnutí služeb s prahovou hodnotou 17 500 €.

přistoupení k Evropské unii v případě členských států, které přistoupily po 1. lednu 1979.

## 3.5 Zvláštní režimy

### 3.5.1 Režim jednoho správního místa

Osoby usazené v Evropské unii a osoby usazené ve třetí zemi, které poskytují digitální služby s místem plnění v Evropské unii osobám nepovinným k dani usazeným v Evropské unii, mohou využít zvláštní režim jednoho správního místa pro zdanění všech těchto plnění poskytovaných v různých členských státech Evropské unie a pro splnění veškerých souvisejících daňových povinností. Místo plnění u telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb se určí dle místa příjemce těchto služeb (s výjimkou služeb poskytovaných do limitu 10 000 EUR), a jejich poskytovatelé si tak mohou zvolit, zda se zaregistrují k DPH ve všech členských státech, kam služby poskytují, nebo využijí zvláštního režimu. V případě volby zvláštního režimu jednoho správního místa označovaného rovněž jako Mini One Stop Shop nebo zkráceně **MOSS** (dále také jako „MOSS“) se osoba povinná k dani registruje k dani v jednom členském státě, ve kterém příslušná finanční správa zodpovídá za výběr, evidenci a přerozdělení vybrané daně do ostatních členských států spotřeby. Rozlišuje se **režim mimo Evropskou unii** a **režim Evropské unie**. Zatímco režim mimo Evropskou unii je určený osobám povinným k dani, které nemají na území Evropské unie sídlo ani provozovnu a nejsou registrovány k dani v systému MOSS v jiném členském státě, režim Evropské unie může použít osoba povinná k dani, která má sídlo nebo provozovnu na území Evropské unie a současně je registrovaná k DPH ve zvláštním režimu jednoho správního místa pouze v jednom členském státě. Osoba neusazená na území Evropské unie si může zvolit za stát identifikace libovolný členský stát, osoba se sídlem na území Evropské se musí zaregistrovat do režimu MOSS ve státě, ve kterém je usazená a registrovaná k DPH.

Poskytovatel plnění se při vystavování daňových dokladů řídí pravidly platnými v členském státě, ve kterém je zaregistrovaný v režimu jednoho správního místa. Tímto opatřením tak došlo ke zjednodušení povinností poskytovatelů digitálních služeb ve věci fakturace za účelem snížení jejich nákladů spojených s plněním daňové povinnosti. Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí a speciální daňové přiznání se podává elektronicky do 20 dnů po skončení zdaňovacího období. Hodnoty plnění se vykazují

v eurech a nezaokrouhlují se, ale vykazují se přesné hodnoty výše daně z přidané hodnoty, které musí být i takto zaplacený. Poskytovatel plnění má povinnost vést **evidenci** o uskutečněných plněních podléhajících režimu jednoho správního místa, která musí být v případě vyžádání předána elektronickou cestou finančnímu úřadu země identifikace a členského státu spotřeby. Evidence vedená pro tyto účely musí být archivována po dobu 10 let počínaje 31. prosincem roku, ve kterém se prodej služby uskutečnil. Mezi informace povinně evidované o uskutečněných plněních patří identifikace členského státu spotřeby, druh služby, datum poskytnutí služby, hodnota plnění bez daně včetně informace o měně fakturace, veškeré poskytnuté slevy nebo uplatněné přírážky zvyšující nebo snižující hodnotu plnění, sazba daně, výše splatné DPH včetně informace o uplatněné měně, výše přijatých úplat a záloh a datum jejich přijetí. Poskytovatel plnění dále eviduje jména příjemců plnění, pokud mu jsou známa, a informace použité k vyhodnocení místa, kde je klient usazen nebo kde má bydliště nebo se zde obvykle zdržuje.

K 1. lednu 2021 vstoupí v platnost rozšířený systém jednoho správního místa, který bude možné uplatnit na poskytnutí veškerých služeb, jejichž příjemcem bude osoba nepovinná k dani usazená v jiném členském státě, než je sídlo poskytovatele služby.

### 3.5.2 Režim pro cestovní službu

Plátce poskytující cestovní služby má povinnost řídit se zvláštním režimem, který upravuje tuto speciální oblast ekonomické činnosti. Za **cestovní službu** se považuje kombinace služeb cestovního ruchu, které poskytovatel nakoupil od jiných osob povinných k dani, přičemž cestovní služby se považují za poskytnutí jedné služby. Samostatné služby, které nejsou součástí zájezdu nebo pobytu, nesplňují podmínky pro uplatnění zvláštního režimu cestovní služby. Poskytnuté služby musí zahrnovat alespoň zajištění přepravy nebo ubytování, aby bylo možné uplatnit zvláštní režim. Za cestovní službu se tak nepovažuje například samostatný prodej vstupenek na operní představení bez poskytnutí služby ubytování nebo přepravy<sup>13</sup>. Zvláštní režim pro cestovní službu nemůže použít ani poskytovatel služby, který při zajištění cestovní služby jedná jménem a na účet jiné osoby.

---

<sup>13</sup> Viz Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. prosince 2010 ve věci C-31/10 Minerva Kulturreisen GmbH vs Finanzamt Freital.

Základem daně u cestovní služby je přírážka poskytovatele služby snižená o **daň z přírážky**. Přírážku tvoří rozdíl mezi celkovou úplatou, kterou obdržel poskytovatel od zákazníka, a součtem částek, které poskytovatel zaplatil za jednotlivé služby cestovního ruchu zahrnuté do cestovní služby a nakoupené od jiných osob povinných k dani. Místo plnění u cestovní služby se stanovuje v místě, kde má poskytovatel sídlo, nebo v místě umístění jeho provozovny, prostřednictvím které je služba poskytnuta. Při poskytování cestovní služby nevzniká nárok na odpočet daně u nakoupených služeb a zboží cestovního ruchu od jiných osob registrovaných k dani. Nárok na odpočet daně z přírážky nemá ani plátce, kterému byla poskytnuta cestovní služba. Plátce poskytující cestovní službu má pouze nárok na odpočet daně z režijních výdajů. Cestovní služba je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně v případě, že jsou služby cestovního ruchu poskytnuty ve třetí zemi. V tomto případě se služba cestovní kanceláře považuje za zprostředkovatelskou činnost, která je osvobozena od daně podle článku 153 směrnice o DPH.

## 4 Metodika

Hlavním cílem této diplomové práce je identifikovat a porovnat podmínky aplikace daně z přidané hodnoty při obchodování v oblasti vybraných služeb v České republice a v jiných členských státech Evropské unie. Výstupem práce je srovnání národní daňové legislativy ve vybraných oblastech s ohledem na aplikaci zvláštních pravidel, jejichž uplatnění umožňuje Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. V návaznosti na srovnání podmínek zdanění služeb ve vybraných členských státech je formulován závěr, zda existují rozdíly nebo podobnosti v daňových systémech vybraných členských států.

K naplnění cíle práce byl použit následující metodický postup:

### 1. Studium harmonizovaných předpisů

Základním předpisem pro harmonizaci daně z přidané hodnoty v členských státech Evropské unie je směrnice 2006/112/ES. Jejím studiem a výkladem je dán základ pro objasnění postupu při zdanění služeb z hlediska daně z přidané hodnoty. V teoretickém úvodu jsou identifikovány oblasti, ve kterých je členským státům umožněno postupovat odchylně od obecných pravidel zdanění. Transpozice obecných pravidel a odchylných opatření do národních legislativ vybraných států je zkoumána v aplikační části práce.

### 2. Výběr států ke srovnání

Výběr států pro srovnání daňového systému se opírá o statistiky zahraničního obchodu České republiky<sup>14</sup>, které mimo jiné udávají přehled významných obchodních partnerů České republiky. Důležitým faktorem výběru členských států byla i rozdílnost, resp. podobnost jejich ekonomické situace a postavení v Evropské unii. Daň z přidané hodnoty má významný dopad do veřejných rozpočtů států, proto je zajímavé zahrnout do srovnání daňových systémů země s podobnou úrovní ekonomiky a s rozdílnou úrovní ekonomiky oproti České republice. Z nejvýznamnějších partnerů České republiky byly ke srovnání vybrány Francie a Slovenská republika. Francie byla vybrána z toho důvodu, že na rozdíl od České republiky neprošla její ekonomika transformací po roce 1989. Francie rovněž patří mezi členské státy, které byly členy Společenství k 1. lednu 1978 a mohou z tohoto titulu uplatňovat odchylky, které nejsou umožněny České republice. Slovenská republika prošla podobnou ekonomickou transformací jako Česká republika

---

<sup>14</sup> Hlavní zahraničněobchodní partneři České republiky v přeshraničním pojetí podle publikace Zahraniční obchod ČR – roční údaje 2017 vydané Českým statistickým úřadem.



a současně se jedná o zemi, která stejně jako Česká republika přistoupila ke Společenství po 1. lednu 1978 a nemůže uplatňovat zvláštní odchylky povolené např. Francii. Vzhledem k těmto skutečnostem a s ohledem na historické spojení České republiky a Slovenské republiky lze předpokládat, že český systém zdanění poskytování služeb se bude více blížit slovenskému systému DPH.

### **3. Analýza vnitrostátních předpisů**

Právní úprava daně z přidané hodnoty ve vztahu ke službám byla zkoumána ve vnitrostátních předpisech platných k 31. červenci 2019 v České republice, Slovenské republice a Francii. V České republice a Slovenské republice je daň z přidané hodnoty normována zvláštním zákonem o dani z přidané hodnoty, ve Francii je oblast daně z přidané hodnoty zahrnuta do obecného daňového zákoníku. Zdanění služeb v podmínkách národních daňových zákonů je demonstrováno praktickými příklady.

### **4. Komparace a vyhodnocení**

Národní úprava daně z přidané hodnoty ve Francii, v České republice a Slovenské republice je srovnána s důrazem na identifikaci aplikace výjimek a odchýlných ustanovení jednotlivými členskými státy Evropské unie. Ke srovnání daňových systémů vybraných států byly zpracovány přehledné tabulky. Na základě analýzy vnitrostátních předpisů a jejich následné komparace je vysloven závěr, zda lze spatřovat podobnosti nebo naopak rozdíly mezi daňovými systémy srovnávaných členských států, resp. zda je oblast zdanění služeb plně harmonizována.

## 5 DPH u služeb v České republice

V České republice je daň z přidané hodnoty upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také jako „český zákon“). V následujících kapitolách je podán výklad tohoto zákona ve vztahu ke službám.

### 5.1 Místo plnění

Stanovení místa plnění při poskytnutí služby se řídí ustanoveními uvedenými v oddíle 2 českého zákona. Dle těchto ustanovení se pro účely stanovení místa plnění při poskytování služeb považuje za **osobu povinnou k dani** osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které přijímá, i pokud jsou použity pro činnosti, které nejsou předmětem daně. Za osobu povinnou k dani, která jedná jako taková, se považuje i právnická osoba nepovinná k dani, která se stala osobou identifikovanou k DPH nebo která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. Tímto ustanovením bylo do české legislativy implementováno znění článku 43 směrnice o DPH.

**Základní pravidlo** pro stanovení místa plnění při poskytování služeb upravuje § 9 českého zákona. Základní pravidlo dle odstavce 1 a 2 tohoto paragrafu se použije pro vyhodnocení místa plnění, pokud zákon nestanoví jinak. V případě, kdy je služba dle základního pravidla poskytnuta osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi a je plátcem, a služba je skutečně využita nebo spotřebována v tuzemsku, považuje se za místo plnění tuzemsko. Česká republika tak implementovala do českého zákona možnost odchylného stanovení místa plnění z důvodu zamezení dvojího zdanění ve vztahu ke službám poskytovaným do třetích zemí.

**Výjimky ze základního pravidla** pro stanovení místa plnění u služeb jsou stanoveny v § 10 až § 10i českého zákona v souladu se zněním směrnice 2006/112/ES. Mezi tyto služby patří například služby vztahující se k nemovité věci a k právu stavby, které upravuje § 10 českého zákona. Vedle enumerativního výčtu služeb vztahujících se k nemovitosti český zákon uvádí, že pro účely stanovení místa plnění se za služby vztahující se k nemovitosti považují ty služby, které mají dostatečnou přímou souvislost s danou nemovitostí dle prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011. Odchylně od ustanovení směrnice o DPH se místo plnění určí u nájmu dopravního prostředku, který upravuje § 10d českého zákona. Výjimka z obecných pravidel určuje, že pokud je místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku stanoveno v tuzemsku a ke skutečnému užití dochází ve třetí zemi, místem plnění je třetí země. Pokud místo plnění stano-

vené podle §10d zákona je ve třetí zemi a služba je skutečně spotřebována v tuzemsku, pak se za místo plnění považuje tuzemsko. Zvláštní pravidlo pro určení místa plnění se vztahuje i na služby podle § 10h českého zákona, kde jsou taxativně vyjmenovány služby, při jejichž poskytnutí do třetí země osobě nepovinné k dani se místem plnění stává místo příjemce služby dle nařízení Rady (EU) č. 282/2011. u těchto služeb není podstatné, kde jsou skutečně poskytnuty, pokud platí, že jsou poskytovány koncovému zákazníkovi ze třetí země. Výjimku ze základního pravidla představují i telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby, při jejichž poskytnutí se místo plnění řídí § 10i českého zákona. Pro účely stanovení místa plnění u výše uvedených služeb poskytovaných osobě nepovinné k dani platí, že místem plnění je místo příjemce služby dle nařízení Rady (EU) č. 282/2011. Ustanovení tohoto paragrafu se ale nepoužije, pokud jsou kumulativně splněny tyto podmínky:

- a. služby jsou poskytovány osobou, která má sídlo v jednom z členských států a v ostatních členských státech nemá zřízenou provozovnu, nebo zahraniční osobou se sídlem mimo území členských států, která má provozovnu pouze v jednom ze členských států,
- b. členský stát původu příjemce služby je odlišný od členského státu poskytovatele služby (jeho sídla nebo zřízené provozovny),
- c. hodnota těchto služeb bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce celkem sumu 10 000 EUR nebo její ekvivalent v národní měně<sup>15</sup>.

Poskytovatel těchto služeb má právo se rozhodnout, zda využije toto ustanovení i v případě, že stanovený limit nepřekročí. Pokud se tak rozhodne, musí dle tohoto pravidla postupovat do konce kalendářního roku, který následuje bezprostředně po roce, v průběhu kterého se rozhodl takto postupovat.

## 5.2 Sazby daně u služeb

U zdanitelného plnění se uplatňuje sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. Při přijetí úplaty za zdanitelné plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty.

---

<sup>15</sup> Pro přepočítání této částky na české koruny se použije směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou a platný pro den 5. 12. 2017, tj. 25,653. Ekvivalentem této částky je 256 530 Kč.

Služby podléhají **základní sazbě daně** 21 %, pokud není v zákoně uvedeno jinak. **První snížená sazba daně** 15 % se uplatňuje u služeb uvedených v příloze číslo 2 českého zákona a při poskytnutí stavebních a montážních prací dle § 48 a § 49 českého zákona. **Druhé snížené sazbě daně** 10 % podléhají služby uvedené v příloze č. 2a českého zákona. V přílohách č. 2 a č. 2a českého zákona je uveden číselný kód klasifikace produkce CZ-CPA a slovní popis služeb k tomuto kódu, přičemž služba musí odpovídat současně uvedenému kódu i slovnímu popisu, aby podléhala první nebo druhé snížené sazbě daně. Mezi služby zařazené do první snížené sazby patří například opravy zdravotnických prostředků, ubytovací služby, stravovací služby, poskytnutí oprávnění vstupu na filmová představení, služby spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců. Druhé snížené sazbě podléhají pravidelná pozemní hromadná doprava cestujících a jejich zavazadel s výjimkou osobní dopravy lyžařskými vleky a vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel.

Pro správné zařazení zdanitelného plnění do první snížené sazby daně, druhé snížené sazby daně nebo do základní sazby daně lze využít **institut závazného posouzení**. Žadatel podává žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně Generálnímu finančnímu ředitelství, přičemž posouzení podléhá správnímu poplatku 10 000 Kč.

### 5.3 Povinnost přiznat daň

Pokud plátce poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, uplatní se pravidla platná pro běžná tuzemská plnění, a to i v případě, pokud by příjemcem poskytované služby byla osoba z jiného členského státu nebo ze třetí země. **Osobou povinnou přiznat daň** je dle § 108 českého zákona plátce, který poskytuje službu s místem plnění v tuzemsku, pokud zákon nestanoví jinak. Povinnost přiznat daň při poskytnutí služby nebo přijetí přeshraniční služby vzniká ke dni uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí úplaty podle toho, který z těchto dnů nastane dříve. Za den uskutečnění plnění se považuje den poskytnutí služby nebo den vystavení daňového dokladu, pokud nastane dříve. Česká republika tak využila možnosti stanovené v článku 66 směrnice o DPH pro odchylné určení okamžiku vzniku daňové povinnosti. Služby, u nichž se místo plnění určí dle základního pravidla, se považují za uskutečněné dnem poskytnutí těchto služeb. Povinnost přiznat daň u plnění, která podléhají tuzemskému režimu přenesení daňové povinnosti, vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Z úplaty poskytnuté přede

dnem uskutečnění zdanitelného plnění v režimu tuzemského reverse charge nevzniká povinnost přiznat daň. Hodnota tuzemského plnění zatíženého daní se vykazuje na řádku 1 nebo 2 přiznání k DPH a v oddílu A.4. nebo A.5. kontrolního hlášení.

### 5.3.1 Poskytnutí přeshraniční služby

Plátce daně, který vyhodnotí dle pravidel uvedených v zákoně, že místo plnění poskytované služby se nachází mimo tuzemsko, nepřiznává daň z této služby v rámci svých tuzemských aktivit, ale má povinnost postupovat dle platné národní legislativy toho státu, ve kterém je místo plnění poskytované služby. Plátcem může vzniknout povinnost registrovat se k dani v daném státě nebo daň přiznat a zaplatit, případně může být daňová povinnost přenesena na příjemce plnění. V případech, kdy je místo plnění určeno v zemi příjemce dle § 9 odst. 1 českého zákona, musí být povinně uplatněn režim přenesení daňové povinnosti a ke zdanění dojde na straně příjemce v zemi, ve které je usazen. I když bude služba zdaněna v jiném členském státě, plátce uvede hodnotu plnění v přiznání k DPH a v případě vybraných služeb i v souhrnném hlášení.

Hodnota služeb poskytovaných osobě registrované k dani v jiném členském státě s místem plnění určeným dle základního pravidla § 9 odst. 1 českého zákona mimo tuzemsko se uvádí na řádku 21 přiznání k DPH a v souhrnném hlášení pod kódem 3. Služby, které jsou v jiném členském státě osvobozené od daně, se do souhrnného hlášení nevykazují. Poskytování přeshraničních služeb, u nichž se místo plnění stanoví podle § 10 až § 10d v jiném členském státě, se uvádí pouze v přiznání k DPH na řádku 26 a do kontrolního hlášení a souhrnného hlášení se plnění nevykazuje. Plnění, jejichž předmětem by byly výše uvedené služby a jejichž příjemcem by byla osoba povinná k dani ze třetí země neusazená v tuzemsku, je nutné uvádět rovněž v řádku 26 přiznání k DPH. Cestovní služby, na něž se uplatní zvláštní režim, a místo plnění z pohledu DPH se stanoví podle § 89 odst. 4 českého zákona mimo tuzemsko, se uvádí v přiznání k DPH na řádek 26. Poskytovatel služby má povinnost vystavit příjemci daňový doklad do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, v průběhu kterého se plnění uskutečnilo nebo poskytovatel přijal úplatu. Daňový doklad musí být vystaven v souladu s pravidly uvedenými v § 29 českého zákona. Pokud je daňová povinnost přenesena na příjemce služby, je povinnou náležitostí daňového dokladu i údaj „*daň odvede zákazník*“. Hodnota plnění vyjádřená v cizí měně se přepočte na české koruny kurzem poskytovatele služby platným ke dni povinnosti přiznat uskutečnění služby.

### 5.3.2 Přijetí přeshraniční služby

Plátce nebo identifikovaná osoba má dle § 108 odst. 3 písm. a) bod 1 povinnost přiznat daň ze služby, kterou jí poskytne osoba neusazená v tuzemsku a jejíž místo plnění je stanoveno v tuzemsku, pokud se jedná o služby dle § 9 až § 10d českého zákona. Česká republika tedy přijala **článek 194** (volitelný) i **článek 196** (závazný) směrnice o DPH. Příjemce služby musí splnit daňovou povinnost i v případě, že poskytovatel plnění není registrovaný k dani z přidané hodnoty. Osoba neusazená v tuzemsku, která má v České republice zřízenou provozovnu, která se účastní poskytnutí služby, má povinnost přiznat daň z této poskytnuté služby a příjemci plnění povinnost přiznat daň nevzniká.

Plátce daně vykazuje všechny přijaté přeshraniční služby s místem plnění v tuzemsku v kontrolním hlášení v oddílu A.2. Při vykazování plnění v přiznání k DPH plátce rozlišuje, od koho službu přijímá a o jakou službu se jedná. Služby přijaté od osoby registrované k dani v jiném členském státě s místem plnění dle § 9 odst. 1 českého zákona uvede plátce na řádku 5 nebo 6 přiznání k DPH a za splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet i na řádku 43 nebo 44. Služby s místem plnění v tuzemsku určeným dle § 10 až § 10d českého zákona, které plátce přijímá od osoby registrované k dani v jiném členském státě, se uvádějí na řádek 12 nebo 13 přiznání k DPH, popřípadě na řádek 43 (44) přiznání, pokud příjemci služeb vznikl nárok na odpočet daně na vstupu. Přijatá služba s místem plnění v tuzemsku od ostatních osob povinných k dani neusazených v tuzemsku se uvede na řádku 12 nebo 13 přiznání k DPH, popřípadě za splnění podmínek pro uplatnění odpočtu na řádku 43 nebo 44 přiznání.

### 5.3.3 Tuzemský režim přenesení daňové povinnosti

Princip tuzemského režimu přenesení daňové povinnosti spočívá v tom, že daň je povinen přiznat plátce, pro kterého bylo skutečně zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku jiným plátcem DPH. Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku se uplatní při dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které jsou vymezeny zákonem nebo vládním nařízením. Princip nelze uplatnit v případě, kdy je plnění poskytnuto neplátcem nebo je poskytnuto plátcem, ale příjemcem plnění je neplátce DPH. V případech, kdy poskytovatel nebo příjemce zdanitelného plnění nesplnil ve stanovené lhůtě registrační povinnost, režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní do dne nabytí právní moci rozhodnutí o registraci a plnění bude zdaněno poskytovatelem plnění. Novela českého

zákona<sup>16</sup> přinesla fikci uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v případech, kdy se poskytovatel i příjemce plnění důvodně domnívají, že plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti a tento režim u předmětného plnění uplatní. V tomto případě se plnění považuje za zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.

Plátce poskytující plnění vystaví daňový doklad, který bude obsahovat kromě běžných náležitostí dle § 29 českého zákona i údaj o přenesení daňové povinnosti ve znění „*daň odvede zákazník*“. Poskytovatel plnění na daňovém dokladu neuvede sazbu ani výši daně. Příjemce plnění na daňový doklad nic nedoplňuje, ale výši daně uvede ve své evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, přičemž odpovídá za správnost takto vypočtené daně. Plátce poskytující plnění uvede základ daně na řádku 25 v přiznání k DPH a v oddílu A.1. kontrolního hlášení. Příjemce uvede hodnotu plnění na řádku 10 nebo 11 přiznání k DPH, případně za splnění podmínek na řádku 43 nebo 44 přiznání k DPH. Do kontrolního hlášení uvádí odběratel plnění přijatá v režimu přenesení daňové povinnosti v oddílu B.1.

V České republice existují tři typy režimu přenesení daňové povinnosti, mezi které patří **trvalý režim** přenesení daňové povinnosti, **dočasný režim** přenesení daňové povinnosti a tzv. **mechanismus rychlé reakce**. Trvalý režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje na plnění vymezená zákonem o DPH v § 92b až § 92ea. Dle těchto ustanovení podléhá režimu přenesení daňové povinnosti poskytnutí stavebních a montážních prací odpovídajících kódům 41 až 43 klasifikace produkce CZ-CPA a poskytnutí pracovníků pro stavební a montážní práce<sup>17</sup>. Dočasný režim přenesení daňové povinnosti se dle § 92f českého zákona uplatní při dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 českého zákona, a to pouze v případě, pokud je tak stanoveno vládním nařízením. Směrodatným je nařízení vlády č. 361/2014 Sb., které vymezuje plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti. V současnosti platné nařízení vlády stanovuje, že režimu přenesení daňové povinnosti podléhají bez ohledu na hodnotu plnění převod povolenek na emise skleníkových plynů, dodání certifikátů elektřiny nebo poskytnutí služby elektronických komunikací dle zákona o elektronických komunikacích. Poskytnutí vymezených služeb elektronických komunikací se do kontrolního hlášení vykazuje pod kódem 21. Princip zdanění na straně příjemce se uplatní i při dodání urči-

---

<sup>16</sup> Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

<sup>17</sup> Kromě poskytnutí těchto služeb se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje např. na dodání zlata vymezeného v § 92b českého zákona nebo dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 českého zákona.

tého zboží, pokud celková částka základu daně dodaného zboží překročí částku 100 000 Kč<sup>18</sup>. Mechanismus rychlé reakce slouží boji proti náhlým a rozsáhlým daňovým únikům a podvodům a jeho uplatnění při dodání zboží nebo poskytnutí služeb musí členskému státu schválit Evropská komise. V návaznosti na kladné rozhodnutí Evropské komise stanoví vláda svým nařízením plnění, která budou po dobu nepřesahující 9 měsíců podléhat režimu přenesení daňové povinnosti. V současnosti není mechanismus rychlé reakce využit.

## Stavební a montážní práce

Režimu přenesení daňové povinnosti podléhá podle § 92e českého zákona poskytnutí **stavebních a montážních prací a pracovníků** pro ty stavební a montážní práce, které jsou uvedeny pod kódy 41 až 43 klasifikace produkce CZ-CPA v platném znění. Plátcí mají povinnost uplatnit režim přenesení daňové povinnosti i v případě dodání stavebního materiálu, který je stavebními či montážními pracemi zabudován nebo zamontován do stavby a který se zahrne do základu daně poskytnutých služeb. Shodnému režimu jako hlavní plnění budou podléhat i vedlejší výdaje spojené s poskytnutím stavebních a montážních prací. Na webových stránkách finanční správy je zveřejněn přehled odpovědí na nejčastější dotazy veřejnosti ohledně zařazení prací ve stavebnictví<sup>19</sup>, který může plátce daně využít k posouzení, zda jím poskytované stavební nebo montážní práce spadají pod kódy klasifikace produkce, u nichž se uplatní režim přenesení daňové povinnosti. V kontrolním hlášení se poskytnutí stavebních a montážních prací uvádí s kódem 4, kód předmětu plnění v případě poskytnutí pracovníků je 4a.

## 5.4 Registrační povinnost

Osobě povinné k dani se sídlem v České republice vznikne povinnost zaregistrovat se pro účely DPH v souvislosti se službami v několika případech. Plátcem DPH se stane osoba povinná k dani povinně při překročení hranice obrátu stanovené na 1 milion Kč při poskytování služeb. Z titulu poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě dle základního pravidla § 9 odst. 1 českého zákona se osoba povinná k dani se síd-

---

<sup>18</sup> Jedná se například o dodání obilovin a technických plodin, mobilních telefonů uvedených pod kódy nomenklatury celního sazebníku 8517 12 00 nebo 8517 18 00 a kovů uvedených pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitole 71 a třídě XV s výjimkou taxativně vymezeného zboží.

<sup>19</sup> Přehled nejčastějších dotazů je dostupný na adrese <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti>.



lem v České republice stane identifikovanou osobu (a nikoliv plátcem) ke dni poskytnutí služby. V případě přijetí služby s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku se osoba povinná k dani stává identifikovanou osobou ode dne přijetí této služby.

## 5.5 Osvobození od daně

### 5.5.1 Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně

Za splnění podmínek stanovených v českém zákoně jsou od daně s nárokem na odpočet daně osvobozena plnění uvedená v § 63 českého zákona. Dle **speciálního ustanovení** je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně i cestovní služba, pokud jednotlivé služby cestovního ruchu jsou poskytnuty v třetí zemi. Všechna níže uvedená osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně se uvádí na řádek 26 přiznání k DPH, v kontrolním hlášení se osvobozená plnění nevykazují.

Mezi osvobozená plnění dle § 63 patří přepravní služby a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží. Právní úprava těchto služeb je zakotvena v § 68 odst. 16 a § 69 českého zákona. Osvobozenými plněními jsou dle těchto ustanovení služby přímo vázané na vývoz zboží, služby vztahující se k dovozu zboží, pokud hodnota této služby je zahrnuta do základu daně při dovozu zboží, služby přímo vázané na dovoz zboží u zboží, které je při vstupu na území Evropské unie dočasně uskladněno nebo propuštěno do celního režimu dle § 12 odst. 2 písm. b) českého zákona. Osvobozeno od DPH je i zajištění vývozu zboží a výše uvedených služeb jménem a na účet jiné osoby. Podle § 67 českého zákona je osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet daně poskytnutí služby do třetí země s místem plnění v tuzemsku, jejímž příjemcem je osoba, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu. Za služby dle tohoto ustanovení se považují práce na movitém majetku, který je pořízen nebo dovezen do tuzemska za účelem provedení těchto prací a následně odeslán zpět nebo přepraven do třetí země. Ze služeb jsou od daně s nárokem na odpočet daně osvobozeny i služby vyjmenované v § 68 českého zákona, který upravuje zvláštní případy osvobození.

České republice je článkem 381 směrnice o DPH povolena jediná **odchylna** od obecných principů pro uplatnění osvobození na mezinárodní přepravu osob. V České republice je dle § 70 českého zákona osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně přeprava osob a jejich zavazadel mezi jednotlivými členskými státy a mezi členskými

státy a třetími zeměmi. Osvobozeny jsou i služby přímo související s mezinárodní přepravou osob, kterými se rozumí především zajištění přepravy osob jménem a na účet jiné osoby, prodej přepravních dokladů, vystavení dokladů, vytvoření a změna rezervace a výměna přepravních dokladů. Pro osvobození není důležité, zda je služba poskytnuta osobou usazenou v tuzemsku nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani.

### **5.5.2 Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně**

Plátce, který uskutečňuje plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně uvedená v § 51 českého zákona, neodvádí daň z uskutečněných plnění a současně nemá nárok na odpočet daně u souvisejících přijatých plnění. Veškerá plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně se uvádí na řádku 50 přiznání k DPH.

Osvobozeny od daně jsou základní poštovní služby poskytované držitelem poštovní licence a dodání poštovních známek platných pro použití v rámci poštovních služeb v tuzemsku a obdobných cenin. Od daně z přidané hodnoty je v tuzemsku osvobozeno poskytování rozhlasového nebo televizního vysílání podle zákona upravujícího provozování rozhlasového a televizního vysílání s výjimkou vysílání obchodního sdělení nebo poskytování vysílání z jiného členského státu nebo třetí země. Mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dále patří finanční činnosti, které jsou vyjmenovány v § 54 českého zákona. Osvobozeno je například poskytování úvěrů a peněžních zápůjček, směnářská činnost, platební služby a vydávání elektronických peněz, obchodování s investičními nástroji nebo vybírání rozhlasových nebo televizních poplatků. Český zákon také osvobozuje penzijní činnosti, tj. poskytování doplňkového penzijního spoření, poskytování penzijního připojištění a zprostředkování těchto služeb. Dalšími osvobozenými službami jsou pojišťovací činnosti, kterými jsou poskytování pojištění a zajištění a poskytování služeb souvisejících s pojištěním nebo zajištěním osobami, které pojištění nebo zajištění zprostředkovávají.

Při splnění zákonných podmínek jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena i tato plnění:

- a. nájem nemovité věci kromě výjimek stanovených zákonem,
- b. výchova a vzdělávání,
- c. zdravotní služby,

- d. sociální pomoc,
- e. provozování hazardních her.

Za výchovu a vzdělávání se dle českého zákona považuje výchovná vzdělávací činnost na školách, výchovná a vzdělávací činnost prováděná v rámci praktického vyučování nebo poskytovaná na vysokých školách, činnost prováděná za účelem rekvalifikace nebo poskytování služeb odborného výcviku poskytovaná osobou, která k výkonu této činnosti získala akreditaci nebo má pro její výkon akreditovaný vzdělávací program. V tuzemsku jsou osvobozeny i činnosti poskytované osobami, které působí v oblasti jazykového vzdělávání a jejichž činnost byla schválena Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy. K výchově a vzdělávání jsou zařazeny i volnočasové aktivity poskytované dětem a mládeži příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi pro děti a mládež. Služby péče o dítě v dětské skupině jsou při splnění podmínek rovněž osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu. Osvobozeno je i poskytování služeb souvisejících s výchovou a vzděláváním.

Mezi osvobozená plnění se řadí zdravotní služby a zdravotní pojištění dle zákona o veřejném zdravotním pojištění. Zdravotní službou se pro účely českého zákona rozumí zdravotní služba dle zákona upravujícího zdravotní služby, která je poskytována poskytovatelem zdravotních služeb a uvedena v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, přičemž se musí jednat o činnost s cílem léčit nebo chránit lidské zdraví nebo o službu úzce související s touto činností.

Osvobození sociální pomoci od daně je vázáno na splnění podmínky, že jsou sociální služby poskytovány dle § 78 zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, a to na základě rozhodnutí o registraci vydaného příslušným krajským úřadem, který je zřizovatelem poskytovatele sociálních služeb, nebo ministerstvem v případě, že zřizovatelem je ministerstvo.

S výjimkou služeb souvisejících s provozováním hazardních her zajišťovaných pro jejich provozovatele jinou osobou je od daně osvobozeno provozování hazardních her dle zákona, který tuto činnost upravuje. Ostatní plnění osvobozená od daně jsou poskytována zejména neziskovými subjekty a jedná se například o poskytnutí kulturních služeb krajem, obcí, právnickou osobou zřízenou zákonem, právnickou osobou zřízenou Ministerstvem kultury nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání.

## 5.6 Povinnosti zahraniční osoby

V souvislosti s poskytováním služeb vzniká osobě neusazené v tuzemsku povinnost registrovat se k DPH, pokud poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku a současně nemá povinnost přiznat daň osoba, které jsou plnění poskytnuta. **Osoba neusazená v České republice**, která poskytuje služby s místem plnění v České republice pouze osobě povinné k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku nebo právnické osobě nepovinné k dani identifikované pro účely DPH, se vyhne registraci k DPH v České republice, protože povinnost přiznat daň je přenesena na příjemce plnění. Zahraniční osoba se může registrovat i dobrovolně, pokud bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. Místně příslušným úřadem pro zahraniční osoby je Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Osoby, které nemají v tuzemsku sídlo ani provozovnu, mají povinnost podat přiznání k DPH do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém jim vznikla povinnost přiznat daň nebo povinnost přiznat plnění osvobozené od daně, tj. nevzniká jim povinnost podávat nulové přiznání k DPH. Daň je splatná v termínu pro podání daňového přiznání. Povinností osoby neusazené v České republice je i podání kontrolního hlášení a souhrnného hlášení, pokud přijme nebo uskuteční vymezená plnění. V ostatních záležitostech se osoby neusazené v České republice řídí stejnými pravidly vztahujícími se ke správě daně jako osoby usazené.

## 5.7 Zvláštní režimy

### Režim jednoho správního místa

Místně příslušným úřadem pro správu daně v režimu MOSS je v České republice Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Přihlášku k registraci je nutné podat elektronicky prostřednictvím daňového portálu. Dle českého zákona je osoba zaregistrovaná do tohoto režimu označovaná v České republice jako „uživatel“. Daň v tomto režimu se přiznává elektronicky prostřednictvím speciálního daňového přiznání. Uživatel má povinnost podat i nulové přiznání, pokud za zdaňovací období neposkytnul žádné plnění. Ve zvláštním režimu MOSS se daň přiznává i platí v eurech (Bilová & Kulková, 2018).

### Režim pro cestovní službu

V České republice se u cestovní služby uplatní základní sazba daně 21 %. Na daňovém dokladu, který poskytovatel cestovní služby vystavuje, se neuvádí daň z přírážky. Povinnou náležitostí dokladu za cestovní službu je údaj „*zvláštní režim – cestovní služba*“.

## 5.8 Modelové situace

### [1] Příklad 1 – přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku

Osoba registrovaná k DPH v České republice přijala od osoby registrované ve Španělsku právní službu. Úplata za tuto službu byla sjednána ve výši 250 € bez DPH a služba byla poskytnuta 20. června. Místo plnění se u právní služby určí dle základního pravidla, tj. § 9 odst. 1 českého zákona, v České republice. Povinnost přiznat daň vznikne příjemci plnění dle článku 196 směrnice o DPH, resp. § 108 odst. 3, pro přepočet cizí měny na české koruny použije kurz platný ke dni 20. června. Hodnotu přijatého plnění zahrne do přiznání k DPH za červen, ve kterém na řádku 5 přizná daň z přijaté služby a současně při splnění podmínek uvedených v zákoně uplatní na řádku 43 nárok na odpočet daně. Přijaté plnění plátce vykáže i v části A.2. kontrolního hlášení.

### [2] Příklad 2 – přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku neplátcem DPH

Osobě povinné k dani, která není registrována k DPH v České republice, je v souvislosti s výstavbou nové výrobní haly poskytnuta služba architekta osobou registrovanou k DPH v Itálii. Výrobní hala je umístěna v Brně, poskytovatel služby není v České republice usazen ani nemá na území České republiky zřízenou provozovnu. Místo plnění se stanoví v České republice dle § 10 českého zákona, jelikož se jedná o službu vztahující se k nemovitosti. Příjemci plnění vzniká povinnost přiznat daň z přijatého plnění od osoby neusazené v ČR dle § 108 odst. 3 a zároveň se ode dne přijetí služby architekta stává identifikovanou osobou. Přihlášku k registraci k DPH musí příjemce plnění podat do 15 dnů ode dne přijetí služby. Hodnotu přijatého plnění vykáže identifikovaná osoba na řádku 12 přiznání k DPH, nárok na odpočet daně identifikované osobě nevzniká. Na identifikovanou osobu se nevztahuje ani povinnost podat kontrolní hlášení.

### [3] Příklad 3 – stavební a montážní práce

Společnost A registrovaná k DPH v České republice provádí elektroinstalace a zednické práce. Ve zdaňovacím období provede opravu elektroinstalace pro společnost B (osobu registrovanou k DPH v České republice) v prostorách umístěných v České republice. Ve stejném období si u společnosti A objedná osoba nepovinná k dani výměnu elektroinstalace a pokládku podlah v rodinném domě. Plátce A si objedná materiál na zakázku v rodinném domě u plátce C, který dodá pouze materiál. Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní pouze na dodání prací mezi plátcem A a B, jelikož se jedná o poskytnutí stavebních a montážních prací spadajících pod kód 43 dle CZ CPA a odběratel je registrovaný k DPH. Plátce toto plnění vykáže na řádku 25 přiznání

k DPH a současně v oddíle A.1. kontrolního hlášení. Práce poskytované soukromé osobě zatíží plátce daní a jejich hodnotu vykáže na řádku 1 příznání k DPH a v části A.5. kontrolního hlášení. Přijaté plnění od plátce C nebude podléhat režimu přenesení daňové povinnosti a plátcem C bude uplatněna daň. Přijaté plnění uvede plátce A na řádku 43 nebo 44 příznání k DPH a v části A.4. nebo A.5. kontrolního hlášení (rozhodující je hodnota plnění).

#### **[4] Příklad 4 – registrační povinnost osoby neusazené v tuzemsku**

Polská firma registrovaná k DPH v Polsku prodává prostřednictvím internetového obchodu vstupenky na hudební festival, který se koná v Praze. Vstupenky si od polské firmy kupují pouze polské soukromé osoby. Pro stanovení místa plnění není podstatné, zda vstupenky kupují osoby povinné k dani nebo soukromé osoby. Místem plnění je místo konání akce, tj. Česká republika. Polská firma poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, u kterých nemá povinnost přiznat daň příjemce (jedná se o osobu nepovinnou k dani), a z tohoto titulu jí vzniká povinnost zaregistrovat se v České republice k dani z přidané hodnoty. Plátcem se stane ode dne uskutečnění zdanitelného plnění a poskytnutá plnění zatíží českou daní z přidané hodnoty.

#### **[5] Příklad 5 – školení pro omezený okruh účastníků**

Česká firma, plátce DPH, si objednala u slovenské účetní a daňové firmy školení svých zaměstnanců na oblast slovenského DPH. Školení se koná v Brně a účastní se ho pouze zaměstnanci české firmy, která si školení objednala, veřejnosti není přístupné. Poskytování školení lze považovat za vzdělávací služby pouze v případě, že je poskytováno více různým příjemcům bez omezení<sup>20</sup>. Stanovení místa plnění se tedy řídí základním pravidlem pro stanovení místa plnění, podle kterého je plnění zdanitelné v místě, kde má příjemce služby sídlo, tj. v České republice. Není podstatné, kde se školení skutečně koná. Osobou povinnou přiznat daň je příjemce plnění, protože slovenská účetní firma není usazena na území České republiky. Přijaté plnění vykáže český plátce v příznání k DPH, ve kterém na řádku 5 přizná daň z přijaté služby a současně při splnění podmínek uvedených v zákoně uplatní na řádku 43 nárok na odpočet daně. Přijaté plnění plátce vykáže i v části A.2. kontrolního hlášení.

---

<sup>20</sup> Více viz zápis z jednání Koordinačního výboru GFŘ s Komorou daňových poradců ze dne 15. 11. 2017, příspěvek 509/15.11.17 DPH režim u školení určených pro omezený okruh účastníků.

## 6 DPH u služeb ve Francii

Ve Francii upravuje daň z přidané hodnoty spolu s další daněmi obecný daňový zákoník<sup>21</sup> (dále také jako „francouzský zákoník“). V oblasti daně z přidané hodnoty byla do tohoto zákoníku implementována pravidla stanovená směrnicí 2006/112/ES o DPH.

### 6.1 Místo plnění

**Základní pravidla** pro stanovení místa plnění převzatá z článků 44 a 45 směrnice o DPH jsou uvedena v článku 259 francouzského zákoníku. Pro stanovení místa plnění u služeb, které podléhají některé z výjimek ze základního pravidla, se uplatní pravidla stanovená směrnicí o DPH, která byla implementována do francouzského zákoníku článkem 259 A. **Zvláštní pravidla** pro stanovení místa plnění služeb, u kterých nezáleží na tom, komu jsou skutečně poskytnuty, se uplatní u služeb spojených s nemovitostí, služeb krátkodobého nájmu dopravních prostředků, přepravy osob, stravovacích služeb a služeb spočívajících v poskytnutí oprávnění vstupu na kulturní a divadelní představení, na výstavy, veletrhy nebo semináře a školení. Specifická pravidla pro služby poskytované osobám nepovinným k dani se vztahují na služby přepravy zboží a služby přímo související s přepravou zboží, služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy včetně služeb přímo souvisejících, služby oceňování movité hmotné věci, služby zprostředkovatele, vybrané nehmotné služby poskytované příjemcům usazeným mimo území Evropské unie vyjmenované v článku 259 B a telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby.

Ve Francii je uzákoněno několik **odchylek** pro stanovení místa plnění dle **kritéria skutečného užití**, jejichž uplatnění umožňuje směrnice o DPH. Odchylně od základního pravidla se místo plnění u přepravy zboží a souvisejících služeb poskytnutých osobě povinné k dani usazené ve Francii stanoví ve třetí zemi, pokud jsou služby skutečně využity nebo spotřebovány ve třetí zemi. Toto ustanovení se dle francouzského zákoníku vztahuje na přepravu vozidel pro potřeby přepravy zboží, pronájem vozidel pro přepravu zboží, ostrahu, skladování, manipulaci, nakládku a vykládku zboží. Výjimku ze základního pravidla s ohledem na skutečné užití tvoří i služby opravy, zpracování, úpravy a opracování zboží, které bylo do Francie dovezeno po jeho předchozím exportu do třetí země, kde byly provedeny tyto práce. Místo plnění u těchto služeb poskytovaných osobě povinné k dani se sídlem ve Francii se nachází ve třetí zemi, pokud je služba

---

<sup>21</sup> V originále Code général des impôts nebo zkráceně CGI.

skutečně poskytnuta ve třetí zemi. Místo plnění u služeb dle základního pravidla poskytovaných osobě nepovinné k dani se stanoví ve Francii, pokud jsou služby poskytovány osobě usazené na území Evropské unie, poskytovatelem je osoba ze třetí země a ke skutečnému užití nebo spotřebě služeb dochází ve Francii.

**Pravidlo skutečného užití** se uplatní i v případě poskytnutí dlouhodobého nájmu dopravního prostředku (kromě rekreační lodi) osobě nepovinné k dani neusazené v Evropské unii. Místo plnění je stanoveno ve Francii, pokud je sídlo nebo místo pobytu příjemce ve třetí zemi a ke skutečnému využití dojde ve Francii. Ve Francii je zdanitelné i poskytnutí dlouhodobého nájmu rekreační lodi osobě nepovinné k dani, pokud:

- a. příjemce plnění je usazený na území Evropské unie a poskytovatel plnění je usazený ve třetí zemi, nebo
- b. příjemce plnění je usazený ve třetí zemi a poskytovatel plnění je usazený mimo Francii (ve třetí zemi nebo v jiném členském státě),
- c. a ke skutečnému využití dojde ve Francii.

Poskytnutí služeb vyjmenovaných v článku 259 B francouzského zákoníku je dle článku 259 C zdanitelné ve Francii, pokud jsou kumulativně splněny tyto podmínky: služby jsou poskytovány osobou usazenou mimo území Evropské unie, příjemce plnění je usazený v jednom z členských států Evropské unie a ke **skutečnému užití nebo spotřebě** služeb dochází ve Francii. Služby nehmotné povahy uvedené v článku 259 B jsou osvobozeny od DPH, pokud je služba poskytovaná mezinárodním organizacím usazeným v jednom z členských států Evropské unie, které požívají výhod mezinárodních smluv.

S účinností od 1. ledna 2019 bylo do francouzské legislativy začleněno zvláštní ustanovení směrnice EU/2017/2455 ze dne 5. prosince 2017 vztahující se ke stanovení místa plnění v případě poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb osobě nepovinné k dani. Místo plnění se tak určí s ohledem na zavedení prahu 10 000 €, při jehož nepřekročení budou výše uvedené služby poskytované osobou usazenou na území Evropské unie osobě nepovinné k dani usazené v jiném členském státě zdaněny ve státě usazení poskytovatele plnění.



## 6.2 Sazby daně u služeb

Dle současně platné legislativy existují ve Francii tři sazby daně z přidané hodnoty: **základní sazba** a **dvě snížené sazby**. V zámořských departementech, ve kterých je uzákoněna daň z přidané hodnoty, jsou stanoveny pouze základní sazba daně a jedna snížená sazba daně. Daň z přidané hodnoty se uplatňuje v departementech Guadeloupe, Martinik a Réunion (Di Vita, Larcher, Neulat & Viutti, 2018). Mimo hlavní sazby daně existují i **speciální sazby daně**, kterým podléhají určitá plnění a které se liší podle území. V metropolitní Francii se uplatňuje základní sazba daně ve výši 20 % na všechna plnění, která nepodléhají snížené sazbě daně. Snížené sazby daně 5,5 % a 10 % se uplatňují pouze na ta plnění, která jsou taxativně vyjmenována ve francouzském zákoníku. Na omezený počet plnění se ve Francii uplatní i **zvláštní sazba daně** ve výši 2,1 %. Na Korsice se kromě výše uvedených sazeb daně aplikuje i sazba 0,9 % a sazba 13 %. V zámořských departementech se uplatňují sazby daně z přidané hodnoty ve výši 1,05 %, 1,75 %, 2,1 % a 8,5 %.

**Snížená sazba daně 5,5 %** se dle článku 278 a následujících francouzského daňového zákoníku vztahuje například na poskytnutí těchto služeb:

- a. služby poskytované v domovech důchodců (především ubytovací a stravovací služby) a v zařízeních pro zdravotně postižené osoby,
- b. ubytovací a stravovací služby poskytované v chráněných bydleních, rehabilitačních střediscích, azylových domech, v domovech pro mladé pracovníky a v některých ubytovnách sociální povahy,
- c. některé služby pomoci seniorům a zdravotně postiženým osobám,
- d. stravovací služby poskytované ve školních jídelnách.

**Snížené sazbě 10 %** podléhají dle francouzského daňového zákoníku například tyto služby:

- a. služby lázeňských zařízení s platným oprávněním,
- b. tuzemská přeprava cestujících bez ohledu na způsob přepravy,
- c. ubytovací služby,
- d. stravovací služby a podávání nápojů kromě alkoholických nápojů,
- e. služby spojené s čištěním a rozvodem vody,

- f. úklid veřejných komunikací a odklizení sněhu na veřejných komunikacích,
- g. sběr, přeprava, třídění a likvidace komunálního odpadu,
- h. lesnické práce ve prospěch zemědělců,
- i. poskytnutí oprávnění vstupu na představení, sportovní události, výstavy, do muzeí a jiných kulturních zařízení.

### 6.3 Povinnost přiznat daň

Daň z přidané hodnoty má povinnost přiznat osoba, která poskytuje zdanitelné plnění, pokud není v **článku 283** francouzského zákoníku určeno jinak. Povinnost přiznat daň u přijetí přeshraniční služby, u které se místo plnění určí podle sídla příjemce služby ve Francii, vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty. Za den uskutečnění plnění se považuje den poskytnutí služeb, případně se plnění považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterému se vztahují postupné platby nebo vyúčtování, pokud byly sjednány. Uskutečnění zdanitelného plnění u ostatních služeb nastává dnem poskytnutí těchto služeb nebo se plnění považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterému se vztahují postupné platby nebo vyúčtování, pokud byly sjednány. Povinnost přiznat daň z poskytnutí těchto služeb vzniká ke dni přijetí úplaty nebo zálohy za poskytnuté služby. Francouzská legislativa tak přijala možnou danou článkem 66 směrnice o DPH pro stanovení pravidel vzniku daňové povinnosti u služeb odchylně od základních principů.

#### 6.3.1 Přeshraniční služby

V souladu s **článkem 283-2** francouzského zákoníku má osoba povinná k dani usazená ve Francii povinnost samozdanit přijetí služeb, u kterých se uplatní základní pravidlo pro stanovení místa plnění v případě, kdy jí jsou tyto služby poskytovány osobou neusazenou ve Francii. Příjemce plnění vykáže hodnotu přijaté služby od osoby usazené v jiném členském státě v přiznání k DPH (v originále **déclaration de chiffre d'affaires**) na řádku 2A (*Achats de prestations de services intracommunautaires : article 283-2 du code général des impôts*). Základ daně služby přijaté od osoby usazené ve třetí zemi uvede příjemce plnění na řádku 02 (*Autres opérations imposables*) přiznání k DPH. Osoba z jiného členského státu poskytující služby s místem plnění dle základního pravidla ve Francii vystaví daňový doklad dle pravidel platných v členském státě, ve kterém je usazena.

Vedle **zvláštního principu** pro přenos daňové povinnosti na příjemce plnění je ve Francii uzákoněn **obecný mechanismus** přenesení daňové povinnosti. Obecný přenos daňové povinnosti se podle **článku 283-1** francouzského zákoníku uplatní na veškeré dodání zboží a poskytnutí služeb podléhajících některé z výjimek ze základního pravidla pro stanovení místa plnění, pokud jsou tato plnění poskytována osobou povinnou k dani neusazenou ve Francii, která nemá na území Francie zřízenou provozovnu účastnící se poskytnutí služby, a jejich příjemcem nebo odběratelem je osoba povinná k dani registrovaná k DPH ve Francii. Není podstatné, jestli je dodavatel zboží nebo poskytovatel služby registrovaný k DPH ve Francii nebo jestli je příjemce služby usazen ve Francii. Hodnotu přijatého plnění přizná příjemce v přiznání k DPH na řádku 3B (*Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France : article 283-1 du code général des impôts*). Za splnění podmínek stanovených zákonem vzniká příjemci plnění nárok na odpočet takto přiznané daně. Při vystavování daňových dokladů za výše uvedená plnění se poskytovatel plnění řídí pravidly platnými v zemi, ve které je usazen. Zahraniční plátce daně na faktuře nevyčíslí daň a uvede údaj „*daň odvede zákazník*“. Pokud vznikne osobě neusazené ve Francii povinnost podat přiznání k DPH (např. z titulu poskytování i jiných plnění, při kterých je osobou povinnou přiznat daň), musí v tomto přiznání na řádku 7A (*Ventes de biens ou prestations de services réalisées par un assujetti non établi en France : article 283-1 du code général des impôts*) vykázat hodnotu bez daně všech plnění poskytnutých v obecném režimu přenesení daňové povinnosti. Pro **přepočet cizí měny** na euro se využije poslední platný kurz vyhlášení Evropskou centrální bankou ke dni povinnosti přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění.

Francouzský plátce, který poskytuje služby s místem plnění mimo území Francie osobě registrované k dani v jiném členském státě, si musí ověřit, zda příjemce této služby má povinnost přiznat daň či nikoliv. Pokud plnění podléhá přenosu daňové povinnosti, francouzský plátce nevypočte na daňovém dokladu daň, ale uvede slovní informaci „*Autoliquidation*“, která značí, že daňovou povinnost splní příjemce služby. Hodnotu poskytnuté služby vykáže francouzský plátce na řádku 05 přiznání k DPH (*Autres opérations non imposables*).

Každá právnická osoba nebo fyzická osoba usazená ve Francii má povinnost podávat **souhrnné hlášení**<sup>22</sup>, ve kterém uvede hodnoty veškerých služeb, které podléhají

<sup>22</sup> V originále Déclaration européenne des services, označována také zkratkou DES.

základnímu pravidlu pro stanovení místa plnění a které byly poskytnuty osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě a pro které je příjemce plnění osobou povinnou přiznat daň dle článku 196 směrnice o DPH. V souhrnném hlášení se neuvádí hodnota služeb, které jsou ve státě příjemce služby osvobozeny od DPH. Souhrnné hlášení se podává měsíčně nejpozději 10. pracovní den po skončení měsíce, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň příjemci. Na rozdíl od souhrnného hlášení podávaného v České republice a na Slovensku se ve francouzském souhrnném hlášení uvádí i adresa a název společnosti přijímající plnění<sup>23</sup>.

### 6.3.2 Tuzemský režim přenesení daňové povinnosti

Režimu přenesení daňové povinnosti podléhají ve Francii zejména tato plnění:

- a. převod povolenek na emise skleníkových plynů,
- b. dodání elektřiny nebo plynu obchodníkovi,
- c. poskytnutí služby elektronických komunikací,
- d. stavební a montážní práce poskytované zpracovatelem,
- e. dodání investičního zlata a dodání zlata o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší v neopracované podobě,
- f. dodání vymezených odpadů a poskytnutí služby zpracování těchto odpadů.

Režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje na služby zpracování průmyslového odpadu a recyklovatelného odpadu dle článku 283-2-sexies. Pokud služby zpracování odpadů jsou poskytovány osobě povinné k dani usazené ve Francii a poskytovatel těchto služeb není usazený ve Francii, dojde k přenosu daňové povinnosti na podkladě článku 283-2 francouzského daňového zákoníku, a nikoliv dle článku 283-2-sexies upravujícího toto plnění. Povinnost přiznat daň má dle článku 283-2-septies i osoba povinná k dani usazená ve Francii, které jsou převedeny povolenky na emisi skleníkových plynů. Tato úprava se použije pouze v případě, kdy postupitel povolenek je rovněž usazen ve Francii. Pokud cedentem povolenek je osoba usazená mimo Francii a místo plnění se určí ve Francii, uplatní se specifický režim přenesení daňové povinnosti dle článku 283-2. Článek 283-2-octies francouzského daňového zákoníku ukládá příjemci služeb elektronických komunikací registrovanému pro účely DPH povinnost přiznat daň z tohoto

---

<sup>23</sup> Jedná se o aplikaci odchylky podle článku 266 směrnice 2006/112/ES.

plnění. Z tohoto ustanovení jsou vyňaty služby elektronické komunikace poskytované ve Francii operátory, kteří mají ohlašovací povinnost vůči Úřadu pro regulaci elektronické komunikace a pošt<sup>24</sup> a kteří tyto služby poskytují koncovým zákazníkům. Ustanovení o přenosu daňové povinnosti se uplatní na plnění spočívající v prodeji mobilních nebo telefonních služeb, které si mezi sebou poskytují poskytovatelé elektronických komunikací. Mechanismus samozdanění se použije pouze, pokud příjemce služby registrovaný k DPH ve Francii má ve Francii i sídlo svého podnikání, v opačném případě by plnění nebylo zdanitelné ve Francii. Poskytnutí služby elektronických komunikací osobou neusazenou ve Francii s místem plnění ve Francii podléhá principu zdanění na straně příjemce stanoveném článkem 283-2. Stavební práce včetně oprav, úklidu, údržby a demolice spojené s nemovitostí poskytované subdodavatelskou společností na účet osoby povinné k dani podléhají režimu přenesení daňové povinnosti dle článku 283-2-nonies. Prvek subdodavatelství je rozhodující pro aplikaci tohoto režimu.

Poskytovatel výše uvedených služeb nemá povinnost přiznat ani zaplatit daň z tohoto plnění a hodnotu výše uvedených plnění bez daně uvádí v přiznání k DPH pouze, pokud mu vznikla povinnost podávat daňové přiznání z jiného důvodu. Poskytnutá plnění v režimu přenesení daňové povinnosti se v tomto případě uvádí na řádku 05 (*Autres opérations non imposables*). Poskytovatel plnění má nárok na odpočet daně ze souvisejících přijatých plnění za podmínek stanovených zákonem. Pokud poskytovatel plnění neaplikuje režim přenesení daňové povinnosti, ačkoliv tak měl učinit, a na faktuře za toto plnění vyčíslí daň, příjemce plnění nemá nárok na odpočet zaplacené daně ani v případě, že by byla daň odvedena finančnímu úřadu.

## 6.4 Registrační povinnost

Ve vztahu ke službám vzniká osobám povinným k dani usazeným ve Francii povinnost registrovat se k DPH, pokud poskytují služby, ze kterých má povinnost přiznat daň poskytovatel plnění. Osobám povinným k dani usazeným ve Francii vzniká povinnost registrovat se k DPH i v případě přijetí přeshraničních služeb, z nichž mají povinnost přiznat daň ve smyslu článku 283-2 francouzského zákoníku. Pro účely DPH se musí zaregistrovat i osoba usazená ve Francii, která poskytuje služby do jiného členské-

---

<sup>24</sup> Autorité de Régulation des Communications Électroniques et des Postes, známý též pod zkratkou Arcep.

ho státu, z nichž má povinnost přiznat daň jejich příjemce dle článku 196 směrnice o DPH.

## 6.5 Osvobození od daně

### 6.5.1 Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně

Dle směrnice o DPH jsou ve Francii osvobozeny od daně z přidané hodnoty služby vztahující se k dovozu zboží, pokud hodnota této služby je zahrnuta do základu daně při dovozu zboží. Mezi tyto služby patří i náklady na přepravu, provizi, pojištění a balení, které vzniknou při přepravě zboží na místo určení a které jsou zahrnuty do základu daně při dovozu zboží. Osvobozeno od DPH je i zprostředkování dovozu zboží a výše uvedených služeb jménem a na účet jiné osoby. Za splnění podmínek stanovených ve francouzském zákoníku je od daně s nárokem na odpočet daně osvobozeno poskytnutí služby přímo vázané na vývoz zboží, zajištění vývozu zboží a zprostředkování služeb souvisejících s vývozem zboží nebo uskutečněných mimo území Evropské unie. Ve Francii je osvobozeno rovněž poskytnutí služeb vztahujících se ke zboží, které je následně odesláno mimo území Evropské unie. Za služby dle tohoto ustanovení se považují oprava, údržba a přepracování movitého majetku, který je pořízen nebo dovezen do Francie za účelem provedení těchto prací a následně je zpět odeslán nebo přepraven do třetí země. Osvobození od DPH lze uplatnit pouze na ty práce, které byly poskytnuty osobám nepovinným k dani usazeným mimo území Francie<sup>25</sup>. Služby údržby a opravy nelze osvobodit, pokud se týkají opravy dopravního prostředku užívaného pro soukromé účely, k jehož poruše došlo během pobytu ve Francii. Od daně s nárokem na odpočet daně je dle směrnice o DPH osvobozeno i poskytnutí služby přepravy zboží mezi členskými státy, pokud se jedná o přepravu zboží na ostrovy Azory a Madeira, přepravu z těchto ostrovů nebo přepravu mezi těmito ostrovy. Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně se týká i zvláštních případů, mezi nimiž jsou například různé typy transakcí souvisejících s loděmi, letadly a jejich nákladem.

V oblasti osvobození plnění platí pro Francii **odchyly** uvedené v člancích 370 a 371 směrnice o DPH použitelné pro státy, které byly členy Společenství k 1. lednu 1978. Těmito odchylkami je umožněno členským státům nadále osvobozovat nebo zda-

---

<sup>25</sup> Tyto práce na movitém majetku poskytnuté osobám povinným k dani usazeným ve třetí zemi nejsou zdanitelné ve Francii dle základního pravidla pro stanovení místa plnění.

ňovat vybraná plnění uvedená v příloze X směrnice o DPH, pokud k 1. lednu 1978 byla tato plnění osvobozována nebo zdaňována národní legislativou. V souladu s těmito odchylkami francouzský zákoník osvobozuje od DPH tyto **mezinárodní přepravní služby**:

- a. leteckou a vodní přepravu osob mezi územím Francie a zahraničím nebo mezi územím Francie a zámořskými společenstvími nebo zámořskými departementy<sup>26</sup> bez ohledu na to, zda Francie je cílovou destinací nebo zemí, kde cesta začíná,
- b. tranzitní železniční přepravu osob začínající v zahraničí a končící v zahraničí,
- c. silniční přepravu zahraničních pasažérů, která je uskutečňována minimálně pro 10 osob a začíná a končí v zahraničí, přitom je lhotečné, zda cesta končí v jiné zemi, než započala. Plnění je osvobozené od DPH i v případě, že je cesta přerušena zastávkami v jednom nebo více francouzských městech nebo mají cestující během trvání přepravy několik dní volna bez ohledu na délku pobytu ve Francii. Předmětem poskytovaného plnění musí nutně být přeprava osob, a nikoliv organizování turistických zájezdů.

Mezi **další odchylky** uplatňované ve Francii patří osvobození poskytnutí služby výstavby, opravy a údržby památníků, hřbitovů a hrobů na počest válečných hrdinů, obětí a padlých ve válce, pokud jsou tyto služby poskytovány státu, krajům, obcím nebo subjektům, které nebyly zřízeny za účelem podnikání.

### 6.5.2 Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně

V návaznosti na směrnici o DPH osvobozují vnitrostátní předpisy zdravotní služby, výchovné a vzdělávací služby, finanční a bankovní činnosti, nájem nemovité věci, provozování hazardních her a dále například některé činnosti ve veřejném zájmu. Na rozdíl

---

<sup>26</sup> Zámořskými společenstvími jsou Svatý Bartoloměj, Svatý Martin, Saint Pierre a Miquelon, Francouzská Polynésie, Nová Kaledonie a Wallis a Futuna. Status zámořského departementu mají Guadeloupe, Francouzská Guayana, Martinik, Réunion a Mayotte. Francouzské nejvzdálenější regiony uvedené v článku 349 a 355 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, kterými jsou Guadeloupe, Francouzská Guayana, Martinik, Réunion, Svatý Bartoloměj, Svatý Martin a Mayotte, jsou vyloučeny z územní působnosti směrnice o DPH a ve vztahu k DPH se považují za třetí země. Ostatní zámořské země, Andorra a Francouzská jižní a antarktická území, na které se Smlouvy o Evropské unii nevztahují, se rovněž považují za třetí země. Monacké knížectví a Korsika se pro účely DPH považují za území Francie.

od české legislativy se ve Francii nepovažuje činnost jazykových škol nabízejících jazykové kurzy za výchovné a vzdělávací služby, proto se na tato plnění nevztahuje osvobození od daně. **Zvláštní pravidla osvobození** od daně se vztahují na 3 zámořské departementy, ve kterých je zavedena daň z přidané hodnoty, tj. Guadeloupe, Martinik a Réunion. Od daně je na území těchto departementů osvobozena vodní přeprava osob a vodní přeprava zboží<sup>27</sup>. Na území těchto departementů je osvobozeno například i dodání a dovoz zboží vymezeného zvláštními předpisy, ale toto osvobození se nevztahuje na poskytnutí souvisejících služeb.

## 6.6 Povinnosti zahraniční osoby

Zahraničním osobám z jiných členských států nebo ze třetích zemí nevznikne povinnost registrovat se k DPH z titulu poskytování služeb s místem plnění ve Francii, pokud jejich příjemce je osoba povinná k dani registrovaná k DPH ve Francii. V případě poskytnutí služeb dle základního pravidla je povinnost přiznat daň přenesena na příjemce plnění, který se musí registrovat k DPH, pokud není plátcem. Dle zvláštních ustanovení pro služby, které nepodléhají základnímu pravidlu, je plnění zdaněno na straně příjemce, pokud je příjemce registrovaný k DPH ve Francii (bez ohledu na umístění jeho sídla).

Poskytovatel služeb registrovaný k DPH v jiném členském státě, který u služby poskytnuté osobě nepovinné k dani nebo osobě povinné k dani, která není povinná přiznat daň z tohoto plnění, vyhodnotí místo plnění ve Francii, má povinnost registrovat se k DPH ve Francii a přiznat a zaplatit daň z uskutečněného plnění. Hodnotu plnění bez daně uvede na řádku 01 (*Ventes, prestations de services*) přiznání k DPH. Pokud by poskytnuté plnění bylo osvobozeno od DPH ve Francii, povinnost registrovat se k DPH ve Francii nevzniká.

Zahraniční subjekty uskutečňující zdanitelná plnění, z nichž mají povinnost přiznat daň a u nichž se neuplatní princip přenesení daňové povinnosti, musí podat **přihlášku k registraci k DPH**. Ve formuláři žádosti o registraci k dani z přidané hodnoty žadatel vyplňuje adresu sídla společnosti, adresu zmocněnce, pokud byl jmenován, popis a povahu hlavní ekonomické činnosti společnosti ve Francii, adresu, na které je vedeno účetnictví, a kontaktní údaje finančního úřadu, u kterého je subjekt registrován v zemi

---

<sup>27</sup> Přeprava zboží a osob z těchto departementů do Francie a do jiných zámořských zemí nebo v opačném směru je osvobozena od daně jako mezinárodní přeprava.



usazení. Povinnou přílohu přihlášky k registraci k DPH tvoří kopie stanov společnosti přeložených do francouzského jazyka, kopie výpisu z obchodního nebo obdobného rejstříku a originál potvrzení o daňovém domicilu v zemi usazení. Fyzické osoby předkládají místo stanov společnosti kopii občanského průkazu nebo pasu nebo jiného dokumentu prokazujícího jejich totožnost. Osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě nebo ve třetí zemi vázané dohodou o spolupráci s Francií si mohou zvolit zmocněnce, který místo nich splní daňové povinnosti, přičemž tak činí na zodpovědnost mandanta, který zůstává osobou povinnou přiznat a zaplatit daň. Originál výlučného jmenování zmocněnce musí být doručen příslušnému finančnímu úřadu, musí být sepsaný ve francouzském jazyce a podepsaný osobou oprávněnou jednat za společnost a zmocněncem, který svým podpisem vyjadřuje souhlas se svým jmenováním. Na osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě nebo ve třetí zemi, která s Francií uzavřela dohodu o spolupráci při vymáhání daňových pohledávek<sup>28</sup>, se vztahují stejná pravidla jako na osoby povinné k dani usazené ve Francii. Přihlášku k registraci podávají tyto subjekty na daňový úřad v Noisy-le-Grand<sup>29</sup> (Di Vita et al., 2018).

Osoby usazené ve třetí zemi, která s Francií neuzavřela žádnou dohodu o spolupráci, mají povinnost jmenovat **daňového zástupce**. Daňový zástupce je plně zodpovědný za dodržování daňových povinností, které se vztahují ke všem obchodním transakcím, které na území Francie uskutečňuje zahraniční osoba, včetně těch, o kterých nevěděl. Jméno a adresa daňového zástupce musí být uvedena na všech fakturách, které zastupovaná zahraniční osoba vystavuje. Daňový zástupce má povinnost zaplatit daň a podat přiznání k DPH za zahraniční osobu, a to i v případě, kdy zahraniční společnost neuskutečnila žádné zdanitelné plnění za příslušné zdaňovací období. Zahraniční osoba si může za daňového zástupce zvolit jakoukoliv osobu, která je ve Francii registrovaná k DPH a má zde sídlo své činnosti a zároveň se jedná o spolehlivou osobu ve vztahu k DPH, která řádně plní své daňové povinnosti (Di Vita et al., 2018).

**Přiznání k DPH** se podává výhradně elektronicky do 19. dne měsíce následujícího po období, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Pro zahraniční společnosti zastoupené daňovým zástupcem je tento termín posunut na 24. den měsíce násle-

---

<sup>28</sup> Jedná se např. o Norsko, Mexiko, Ukrajinu, Japonsko, Tunisko, Indii a zámořské země Svatý Bartoloměj, Svatý Martin a Francouzská Polynésie.

<sup>29</sup> Service des impôts des entreprises étrangères (SIEE).

dujícího po skončení zdaňovacího období. Daň je splatná ve stejném termínu, který je stanoven pro podání přiznání k DPH.

## 6.7 Zvláštní režimy

### Režim jednoho správního místa

Pokud si poskytovatel digitálních služeb zvolí za členský stát identifikace Francii, musí k registraci vyplnit registrační formulář číslo 3563-SD a zaslat jej elektronicky na adresu [tva.e-service@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:tva.e-service@dgfip.finances.gouv.fr). Následně si musí založit podnikatelský účet na daňovém portálu francouzského finančního úřadu [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) a zaregistrovat se v rubrice jednoho správního místa. Přiznání k DPH má poskytovatel služeb povinnost podat i v případě, že v daném období neposkytl žádné digitální služby (Di Vita et al., 2018).

### Režim pro cestovní službu

Cestovní služby podléhají ve Francii základní sazbě daně 20 %. Plátce vystavující daňový doklad za cestovní službu na něj musí uvést údaj „*Régime particulier - Agences de voyages*“. Zahraniční cestovní kanceláře a organizátoři turistických zájezdů, kteří nejsou usazeni ve Francii a organizují zájezdy nebo pobyty ve Francii, nemají povinnost zdanit poskytnuté plnění ve Francii, tedy jim ani nevzniká povinnost registrovat se k DPH ve Francii.

## 6.8 Modelové situace

### [1] Příklad 1a – Přijetí přeshraniční služby

Francouzský plátce, osoba povinná k dani usazená ve Francii, si objednala u španělské firmy analýzu španělského trhu za účelem uvedení výrobků na tento trh. Španělská firma je registrovaná k DPH ve Španělsku, na území Francie nemá sídlo podnikání ani zde nemá zřízenou provozovnu. Místo plnění přijaté služby je dle základního pravidla stanoveno ve Francii. Francouzský plátce, který přijímá plnění od osoby neusazené ve Francii, má povinnost přiznat daň a současně si za splnění podmínek daných zákonem může uplatnit nárok na odpočet daně z přijatého plnění. Osobě neusazené ve Francii nevznikne při poskytnutí služeb povinnost registrovat se k DPH ve Francii. Plátce uvede hodnotu přijatého plnění v přiznání k DPH na řádku 2A, základ daně a daň z přijatého plnění uvede plátce na řádku 08 (sazba 20 %). V případě vzniku nároku na odpočet daně uvede hodnotu odpočtené daně na řádku 20.

### **Příklad 1b – Přijetí přeshraniční služby osobou nepovinnou k dani**

Polská stavební firma opravuje střechu budovy francouzské neziskové organizace. Cena stavebních prací je stanovena na 15 000 zlotých. Budova se nachází ve Francii, proto je plnění zdanitelné ve Francii dle zvláštního pravidla upravujícího plnění vztahující se k nemovitostem. Nezisková organizace je právnickou osobou nepovinnou k dani, současně je ale identifikovaná pro účely DPH z titulu pořizování zboží z jiných členských států. Za těchto podmínek má nezisková organizace povinnost přiznat a zaplatit daň z přijatého plnění. Stavební firma vystaví fakturu bez daně s uvedením údaje, že daň odvede příjemce plnění. Nezisková organizace vykáže hodnotu plnění bez daně na řádku 3B přiznání k DPH, pro přepočítání na eura použije poslední kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou a platný ke dni povinnosti přiznat daň. Nezisková organizace nemá nárok na odpočet daně z přijatého plnění.

### **Příklad 1c – Poskytnutí přeshraniční služby**

Plátce A, osoba usazená ve Francii, zajišťuje pro svého klienta, společnost B se sídlem podnikání v České republice, nákup kancelářského nábytku do administrativní budovy umístěné v Praze. Plátce A a plátce B mají podepsanou mandátní smlouvu, na základě které plátce A zajišťuje plnění pro plátce B. Je lhotečné, kde je zajišťované plnění poskytováno, protože na poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby povinné k dani, se vztahuje základní pravidlo pro stanovení místa plnění. Místem plnění poskytnuté služby bude Česká republika. Plátce B má povinnost přiznat a odvést daň z přijaté přeshraniční služby, plátcí A tak nevzniká v České republice registrační povinnost. Plátce vystaví daňový doklad bez daně s uvedením daňového identifikačního čísla příjemce služby a s údajem „*Autoliquidation*“, tj. francouzský ekvivalent údaje „*daň odvede zákazník*“. Odkaz na ustanovení upravující přenos daňové povinnosti není povinnou náležitostí daňového dokladu.

### **[2] Příklad 2 – Poskytnutí služby mezi zahraničními osobami**

Česká společnost A poskytující přepravní služby zajišťuje pro jinou českou společnost B přepravu jejích zaměstnanců z Prahy do Lyonu, kde budou pracovníci firmy B pracovat na stavbě. Obě české společnosti jsou plátcí DPH v České republice, kde mají i sídlo podnikání. Úsek přepravy uskutečňovaný na území Francie je zdanitelný ve Francii a nepodléhá osvobození od daně. Za předpokladu, že společnost B není registrovaná k DPH ve Francii, má povinnost přiznat a odvést daň ve Francii společnost A, a to i přesto, že se jedná o osobu neusazenou ve Francii. Společnost A musí podat přihlášku

k registraci k DPH u příslušného finančního úřadu ve Francii a plnit související daňové povinnosti, které jí ukládá francouzská legislativa. Plátce A stanoví hodnotu plnění zdanitelného ve Francii dle délky úseku přepravy na území Francie. Úsek přepravy uskutečňovaný na území České republiky je osvobozen od daně z přidané hodnoty, jelikož se jedná o mezinárodní přepravu.

### **[3] Příklad 3 – Kritérium skutečného užití**

Soukromá osoba usazená ve Španělsku si najme švýcarského advokáta pro zastupování před francouzskými soudy ve věci jednání o sporu s francouzskou bankou, u které měla soukromá osoba založený spořicí účet. Místo plnění služby poskytované švýcarským advokátem se nachází ve Francii, jelikož jsou splněny podmínky, že služba je poskytována osobou usazenou ve třetí zemi, příjemce služby je osoba nepovinná k dani a ke skutečnému užití služby dochází ve Francii. Švýcarský advokát coby osoba neusazená ve Francii nemůže uplatnit režim přenesení daňové povinnosti na příjemce služby, protože se jedná o osobu nepovinnou k dani. Švýcarskému advokátovi tak vznikne povinnost zaregistrovat se k DPH ve Francii a přiznat a zaplatit daň z poskytnutého plnění.

### **[4] Příklad 4 – Práce na movitém majetku**

Francouzský provozovatel autoservisu přijme k opravě osobní automobil, který patří německému občanovi. Německý zákazník je osobou nepovinnou k dani a ve Francii tráví dovolenou, během které došlo k poruše vozidla. Místo plnění se určí ve Francii, kde jsou služby skutečně poskytnuty, dle zvláštního pravidla pro práce na movitém majetku poskytované osobě nepovinné k dani. Povinnost přiznat daň vznikne francouzskému provozovateli autoservisu, který bude práce fakturovat s francouzskou daní. Francouzský plátce přizná poskytnutí služby na řádku 01 (základ daně) a na řádku 08 (základ daně a daň se základní sazbou 20 %) v přiznání k DPH.

### **[5] Příklad 5 – Stravovací služby**

Majitel bulharské restaurace přijal pozvánku na gastronomický veletrh pořádaný ve Francii, na kterém nabízí návštěvníkům akce bulharské speciality. Stravovací služby poskytované bulharským podnikatelem jsou zdanitelné ve Francii, přičemž není možné, aby byly zdaněny příjemcem služby, protože se jedná o soukromé osoby nepovinné k dani. Daňovou povinnost z poskytovaných služeb musí splnit bulharský podnikatel, který musí podat přihlášku k registraci k DPH a následně podat daňové přiznání k DPH, ve kterém uvede hodnotu plnění bez daně a odpovídající výši daně.

## 7 DPH u služeb na Slovensku

Ve Slovenské republice je daň z přidané hodnoty upravena zákonem č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (dále také jako „slovenský zákon“). Úprava zdanění služeb tak, jak je uvedena v tomto zákoně, je obsahem této kapitoly.

### 7.1 Místo plnění

Stanovení místa plnění při poskytování služeb se řídí pravidly uvedenými v § 15 a § 16 slovenského zákona. **Základní pravidlo** pro stanovení místa plnění dle článku 44 a 45 směrnice o DPH bylo implementováno do § 15 slovenského zákona a použije se, pokud § 16 neurčuje jinak. Veškeré **výjimky ze základního pravidla** jsou uvedeny v jednotlivých odstavcích § 16 slovenského zákona, dle kterých se místo plnění určí v zemi skutečné spotřeby nebo využití služby. Pro určení místa plnění by se měl poskytovatel služby nejdříve přesvědčit, zda poskytnutá služba nepodléhá některé z výjimek uvedených v § 16 slovenského zákona. Pokud se na poskytnutí služby nevztahuje žádné z pravidel uvedených v § 16, uplatní se u této služby všeobecné pravidlo dle § 15 slovenského zákona. Služba bude zdaněna ve státě poskytovatele plnění dle principu země původu, pokud je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani. V případě poskytnutí služby osobě povinné k dani se uplatní princip země spotřeby a služba bude zdaněna v zemi, ve které je usazen příjemce plnění. Některá zvláštní pravidla uvedená v § 16 slovenského zákona se uplatní u vymezených druhů služeb bez ohledu na postavení příjemce služby, ostatní zvláštní pravidla se použijí pouze, pokud je příjemcem služby osoba nepovinná k dani. Slovenská republika nepřejala do národní legislativy dispozice článku 59a směrnice o DPH, který umožňuje členským státům aplikovat kritérium skutečné spotřeby nebo využití služby ve vztahu ke stanovení místa plnění.

### 7.2 Sazby daně u služeb

**Základní sazba daně** u služeb je ve Slovenské republice stanovena ve výši 20 %. V současnosti je uzákoněna pouze jedna **snížená sazba** ve výši 10 %, která se vztahuje na poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 7a slovenského zákona a služeb poskytovaných registrovaným sociálním podnikem v rámci sociálních aktivit oprávněnému zákazníkovi. S účinností od 1. ledna 2019 jsou mezi službami podléhajícími snížené sazbě daně 10 % zařazeny pouze ubytovací služby s kódem klasifikace produkce 55.

## 7.3 Povinnost přiznat daň

Podle všeobecného pravidla uvedeného v § 69 odst. 1 slovenského zákona vzniká **daňová povinnost** osobám povinným k dani, které poskytují služby s místem plnění na Slovensku. V ostatních odstavcích § 69 jsou pak uvedeny zvláštní případy, kdy je poskytnutí služby zdaněno na straně příjemce. Daňová povinnost při poskytnutí služby s místem plnění ve Slovenské republice vzniká dnem poskytnutí služby. Plátce daně si rovněž může zvolit zvláštní úpravu, dle které mu vznikne povinnost přiznat daň z poskytnutí služby teprve ke dni přijetí platby od odběratele služby. Pokud poskytovatel služby přijme platbu před uskutečněním plnění, má vždy povinnost přiznat daň ke dni přijetí této platby. Příjemci služby, na kterého je ve smyslu slovenského zákona přenesena povinnost platit daň v případě přijetí služby od zahraniční osoby neusazené na území Slovenska, vzniká povinnost přiznat daň dnem poskytnutí služby. Pokud jsou služby poskytovány opakovaně na základě smlouvy uzavřené na méně než 12 měsíců, považuje se služba za poskytnutou nejpozději k poslednímu dni období, na které se vztahuje platba za opakované nebo částečné poskytnutí služby. Při opakovaném nebo částečném poskytování služeb, za které je platba sjednána za období přesahující 12 kalendářních měsíců, se za den dodání služby považuje poslední den každého kalendářního roku po dobu trvání smlouvy.

### 7.3.1 Přeshraniční služby

Pokud zahraniční poskytovatel služby určí u poskytované služby místo plnění ve Slovenské republice dle základního pravidla uvedeného v § 15 odst. 1, povinnost přiznat daň se přenese dle § 69 odst. 3 slovenského zákona na příjemce plnění, pokud se jedná o osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani registrovanou pro účely DPH. Příjemci plnění vznikne povinnost přiznat daň z přijatého plnění na řádku 11 a 12 v přiznání k DPH a v oddílu B.1. kontrolního výkazu. Na § 16 slovenského zákona o DPH navazuje zvláštní ustanovení § 69 odst. 2 slovenského zákona pro přenos daňové povinnosti. Pokud slovenská osoba povinná k dani, která má sídlo nebo provozovnu na území Slovenské republiky, přijme službu od osoby neusazené na Slovensku a místo plnění této služby se nachází na Slovensku, přenese se daňová povinnost na příjemce služby dle § 69 odst. 2 slovenského zákona. Příjemce plnění má povinnost odvést daň z přijatého plnění, přitom je lhostejné, zda je příjemce plnění registrovaný k DPH na Slovensku. Zvláštní ustanovení o přenosu daňové povinnosti se použije

i v případě, že je zahraniční osoba registrovaná k DPH na Slovensku nebo má na Slovensku provozovnu, která se ale nezúčastňuje poskytnutí služby. Toto ustanovení se vztahuje na služby poskytované osobě povinné k dani dle § 16 slovenského zákona, tj. služby spojené s nemovitostí, krátkodobý nájem dopravních prostředků, přeprava osob, kulturní služby a restaurační a stravovací služby. Plátce přijímající služby, u nichž je osobou povinnou platit daň dle § 69 odst. 2 slovenského zákona, vykáže základ daně z těchto služeb na řádku 09 a příslušnou daň na řádku 10 přiznání k DPH a v oddílu B.1. kontrolního výkazu. Za splnění podmínek si může odpočítat daň z přijatého plnění na řádku 21 (základní sazba daně) nebo 20 (snížená sazba daně) přiznání k DPH. Zahraniční osoba z jiného členského státu nebo třetí země je tak zbavena povinnosti registrovat se k DPH na Slovensku, pokud poskytuje služby slovenské osobě povinné k dani. Zahraniční osobě nevzniká povinnost vykazovat do přiznání k DPH a do kontrolního výkazu poskytnutí služby, u níž se uplatní princip zdanění na straně příjemce.

**Poskytnutí služby do jiného členského státu** s místem plnění v tomto členském státě, které je uskutečněno pro osobu povinnou k dani registrovanou k DPH v jiném členském státě, podléhá zdanění ve státě příjemce služby. Poskytovatel služby má povinnost ověřit si, zda mu v jiné zemi nevzniká povinnost přiznat a zaplatit daň. Pokud se jedná o služby podléhající základnímu pravidlu pro určení místa plnění, je daňová povinnost přenesena na příjemce plnění, který je osobou povinnou k dani. V tomto případě poskytovatel služby vystaví pro svého odběratele fakturu bez daně, na které uvede informaci „*prenesenie daňovej povinnosti*“. Služby podléhající některé z výjimek ze základního pravidla pro stanovení místa plnění, které jsou zdanitelné v jiném členském státě nebo ve třetí zemi, se neuvádí v přiznání k DPH, v kontrolním výkazu ani v souhrnném výkazu. Služby poskytnuté do jiného členského státu, u nichž se místo plnění určí dle základního pravidla a povinnost přiznat daň je přenesena na příjemce plnění, se neuvádí v přiznání k DPH a do souhrnného výkazu se vykazují pouze, pokud nejsou služby osvobozeny ve státě příjemce. Poskytnutí těchto služeb se neuvádí v přiznání k DPH, pokud je místo plnění stanoveno ve třetí zemi.

### **7.3.2 Tuzemský režim přenesení daňové povinnosti**

V návaznosti na článek 199 a článek 199a směrnice o DPH se mezi dvěma plátcí DPH uplatní **tuzemský režim přenesení daňové povinnosti** při dodání kovového odpadu a kovového šrotu, převodu povolenek na emisi skleníkových plynů, poskytnutí

stavebních prací a dodání dalšího zboží uvedeného v § 69 odst. 12 slovenského zákona s místem plnění na území Slovenské republiky. Za **stavební práce** se dle § 69 odst. 12 písm. j) považují práce zařazené do sekce F klasifikace produkce podle činností. Poskytovatel stavebních prací neuvádí toto plnění do přiznání k DPH, ale pouze do kontrolního výkazu v oddíle A.2. Příjemce stavebních prací, na kterého je přenesena daňová povinnost, vykáže základ daně přijatého plnění na řádku 09 přiznání k DPH a dopočtenou daň na řádku 10 přiznání k DPH. V kontrolním výkazu se přijaté stavební práce uvádí v oddílu B.1. (Finančná správa SR, 2018).

## 7.4 Registrační povinnost

Osoba povinná k dani se sídlem ve Slovenské republice má povinnost zaregistrovat se jako plátce DPH, pokud za nejméně 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců dosáhne obrátu 49 790 €. Přihlášku k registraci k DPH musí podat i osoba povinná k dani, která přijímá nebo dodává služby z/do jiného členského státu, u kterých se místo plnění určí dle základního pravidla stanoveného v § 15 odst. 1 slovenského zákona a příjemce těchto služeb je povinen přiznat a zaplatit daň. Splněním registrační povinnosti se tato osoba nestává plátcem DPH, ale pouze osobou registrovanou k DPH podle § 7a slovenského zákona.

## 7.5 Osvobození od daně

Slovenský zákon osvobozuje od daně plnění uvedená v § 28 až § 48b. Osvobození od daně se vztahuje na plnění, u kterých to určuje směrnice o DPH, ale i na zvláštní výjimky.

### 7.5.1 Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně

U plnění **osvobozených od daně** podle § 43 až § 48b slovenského zákona není omezen odpočet daně na vstupu. Jedná se o plnění, která jsou osvobozena v návaznosti na články směrnice o DPH. **Zvláštní výjimkou** stanovenou článkem 390 směrnice o DPH je Slovenské republice povoleno osvobozovat mezinárodní přepravu osob, která spočívá v:

- a. přepravě osob ze Slovenské republiky do zahraničí,
- b. přepravě osob ze zahraničí do Slovenské republiky,
- c. přepravě osob ze zahraničí do zahraničí přes území Slovenské republiky,



- d. přeprava osob mezi dvěma místy v rámci Slovenské republiky, která je součástí mezinárodní letecké nebo vodní dopravy.

Osvobozená od daně je jakákoliv forma přepravy bez ohledu na to, zda se jedná o pravidelnou nebo příležitostnou přepravu osob.

### 7.5.2 Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně

Při dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v § 28 až § 42 slovenského zákona nelze odpočítat daň z přijatých plnění, která jsou použita na dodání těchto osvobozených plnění. Ze služeb jsou osvobozeny univerzální poštovní služby, poskytování zdravotní péče, služby sociální pomoci, výchovné a vzdělávací služby, služby související se sportem a tělesnou výchovou, pojišťovací služby a další služby uvedené ve slovenském zákoně. Výchovné a vzdělávací služby jsou osvobozeny ve vazbě na školský zákon a zákon o vysokých školách. Na vzdělávací služby poskytované na komerční bázi jako např. jazykové kurzy nebo odborné semináře se nevztahuje osvobození od daně.

## 7.6 Povinnosti zahraniční osoby

Na **zahraniční osobu**<sup>30</sup> se nevztahuje limit v podobě výše obrátu pro povinnou registraci k DPH, ale postupuje se dle ustanovení § 5 slovenského zákona<sup>31</sup>, který stanovuje podmínky pro registraci k DPH zahraničním osobám. Zahraniční osoba se nemusí registrovat k DPH na Slovensku, pokud poskytuje pouze tyto služby:

- a. přepravní služby spojené s vývozem a dovozem zboží dle § 47 odst. 6, 8, 10 a 12 a § 48 odst. 8 slovenského zákona,
- b. služby, u kterých je osobou povinnou platit daň příjemce plnění dle § 69 odst. 2 až 4 slovenského zákona,
- c. telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání, elektronické služby, přičemž poskytovatel těchto služeb je registrovaný v režimu jed-

---

<sup>30</sup> Slovenský zákon o DPH chápe pojem zahraniční osoba v širším smyslu slova než český zákon o DPH, kdy za zahraniční osobu považuje podle § 5 slovenského zákona jakoukoliv osobu povinnou k dani, která nemá na území Slovenské republiky sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. V českém zákoně o DPH se pojmem zahraniční osoba označují pouze osoby, které nemají sídlo nebo místo pobytu na území Evropské unie.

<sup>31</sup> Zahraniční osobě může vzniknout povinnost registrovat se k DPH při překročení limitu pro zaslání zboží na Slovensko dle § 6 slovenského zákona.

noho správního místa v jiném členském státě nebo uplatňuje zvláštní ustanovení § 68a slovenského zákona.

Při dodání ostatních služeb vzniká zahraniční osobě povinnost přiznat daň ke dni poskytnutí služby. Zahraniční osoba se musí zaregistrovat pro účely DPH u Daňového úradu Bratislava.

Zahraniční osoba podává přiznání k DPH do 25 dní po skončení zdaňovacího období, a to pouze v případě, že jí ve zdaňovacím období vznikla povinnost přiznat daň nebo poskytla plnění osvobozené od daně. Vlastní daňovou povinnost musí zahraniční osoba zaplatit do 25 dní po skončení zdaňovacího období. Zahraniční osoba má povinnost podat souhrnný výkaz za každý kalendářní měsíc, ve kterém uskutečnila intrakomunitární dodání zboží, poskytovatelé služeb nejsou touto povinností dotčeni. Na zahraniční osobu se vztahuje povinnost podat kontrolní výkaz do 25 dní po skončení zdaňovacího období. Kontrolní výkaz zahraniční osoba nepodává, pokud nemá povinnost podat za zdaňovací období přiznání k DPH nebo pokud poskytuje pouze služby osvobozené od daně.

## **7.7 Zvláštní režimy**

### **Režim jednoho správního místa**

Osoba povinná k dani, která si zvolí Slovenskou republiku za členský stát identifikace ve zjednodušeném režimu jednoho správního místa, musí podat elektronický registrační formulář dostupný v osobní internetové zóně na webových stránkách Finanční správy Slovenské republiky. Poskytovatel služeb zaregistrovaný v režimu MOSS musí dodržovat fakturační pravidla platná ve Slovenské republice. Přiznání k DPH se podává ve lhůtě do 20 dní po skončení zdaňovacího období dle jednotně stanovených pravidel (Finančná správa SR, 2019).

### **Režim pro cestovní službu**

Zvláštní úprava zdanění služeb cestovního ruchu poskytovaných cestovními kancelářemi, cestovními agenturami a jiným plátcem DPH je vymezena v § 65 slovenského zákona. Při prodeji služeb cestovního ruchu vzniká povinnost přiznat daň dnem poskytnutí poslední služby nebo dnem přijetí platby, pokud je obdržena před poskytnutím poslední služby. Cestovní služby jsou na Slovensku zdaněny sazbou 20 %. Kromě povinných náležitostí uvádí poskytovatel těchto služeb na faktuře i informaci o uplatnění zvláštního režimu ve znění „*úprava zdaňovania prirážky – cestovné kancelárie*“. Plnění po-

skytnutá ve zvláštním režimu pro cestovní službu se neuvádí do přiznání k DPH ale pouze v kontrolním výkazu v části A.1., kde se uvádí pouze hodnota plnění bez daně.

## **7.8 Modelové situace**

### **[1] Příklad 1 – Osoba neusazená s provozovnou**

Německá firma (plátce DPH v Německu) je registrovaná k DPH na Slovensku, kde má zřízenou stálou provozovnu. Firma poskytuje marketingové služby slovenskému plátcí DPH, na jejichž poskytnutí se nezúčastňuje provozovna umístěná na Slovensku. Dle § 69 odst. 4 slovenského zákona se německá firma považuje pro účely DPH za zahraniční osobu, protože plnění není poskytováno slovenskou provozovnou. Místo plnění se určí na Slovensku dle základního pravidla a osobou povinnou platit daň je příjemce služby. Německá firma vystaví daňový doklad, na kterém nevyčíslí daň. Slovenský plátce přizná daň z nakoupené služby na řádku 12 přiznání k DPH, přičemž na řádku 11 uvede hodnotu plnění bez daně. Údaje o přijaté službě vykáže i v kontrolním výkazu v části B.1. Za splnění podmínek vznikne plátcí nárok na odpočet daně z přijatého plnění, který může uplatnit na řádku 20, resp. 21 přiznání k DPH.

### **[2] Příklad 2a – Přijetí služby neplátcem DPH**

Rumunská společnost registrovaná pro účely DPH v Rumunsku a na Slovensku poskytne tlumočnické služby slovenské osobě povinné k dani, která není registrovaná pro účely DPH v žádném členském státě EU. Plnění je zdanitelné na Slovensku ve smyslu § 15 odst. 1 slovenského zákona ve státě, ve kterém je usazen příjemce služby. Rumunská společnost je i po přidělení slovenského identifikačního čísla pro DPH považována za zahraniční osobu, protože splňuje definici uvedenou v § 5 slovenského zákona. Vzhledem k výše uvedenému se jedná o poskytnutí služby, u kterého dochází k přenosu daňové povinnosti na odběratele, protože je služba poskytována zahraniční osobou a příjemcem plnění je osoba povinná k dani usazená na území Slovenské republiky. Slovenská firma má povinnost přiznat daň z přijatého plnění i přes to, že není plátcem DPH. Odběrateli vzniká povinnost podat přiznání k DPH do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost, a ve stejném termínu musí daň uhradit. Přiznání k DPH může být podáno v papírové formě. Slovenské firmě nevznikne povinnost registrovat se pro účely DPH.

### **Příklad 2b – Poskytnutí služby neplátcem DPH**

Slovenská firma, která není registrovaná k DPH, uzavřela smlouvu o pronájmu stroje s českou společností, která má v České republice postavení plátce DPH. Místo plnění u služby se určí ve smyslu § 15 odst. 1 slovenského zákona, tj. v České republice, kde je usazen příjemce služby. V tomto případě není podstatné, kde je služba skutečně poskytnuta. Slovenská firma se nemusí informovat, zda jí nevzniká povinnost registrovat se k DPH a platit daň v České republice, protože na poskytnutí služby se povinně uplatní reverse charge. Slovenská firma musí splnit povinnou registraci k DPH na Slovensku dle § 7a slovenského zákona z titulu poskytnutí přeshraniční služby, u které se uplatní základní pravidlo pro určení místa, kde je plnění zdanitelné. Poskytovatel služby vystaví daňový doklad bez daně, na kterém uvede informaci „*prenesenie daňovej povinnosti*“. Slovenská firma nepodává daňové přiznání ani kontrolní výkaz, poskytnutí služby vykáže pouze v souhrnném výkazu podávaném za čtvrtletí, ve kterém dodala službu.

### **[3] Příklad 3a – Poskytnutí služby spojené s nemovitostí**

Rakouská firma uzavřela smlouvu se slovenskou bezpečnostní agenturou, jejímž předmětem je ostraha stavby umístěné v Košicích. Rakouská firma je registrovaná pro účely DPH v Rakousku, ve Slovenské republice nemá provozovnu a není zaregistrovaná jako plátce. Bezpečnostní agentura je plátce DPH na Slovensku a má zde sídlo svých ekonomických aktivit. Ostraha stavby se považuje za službu vztahující se k nemovitosti, protože má dostatečnou přímou souvislost s nemovitostí. Při určení místa plnění se tedy postupuje dle § 16 odst. 1 slovenského zákona, dle kterého je služba zdanitelná v místě, kde se nemovitost nachází, tj. ve Slovenské republice. Povinnost přiznat daň vznikne dle § 69 odst. 1 slovenské bezpečnostní agentuře, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku. Bezpečnostní služby budou zatíženy slovenskou daní s uplatněním základní sazby daně 20 %. Slovenský plátce přizná poskytnutí služby na řádku 03 (základ daně) a 04 (daň) přiznání k DPH a rovněž v části A.1. kontrolního výkazu.

### **Příklad 3b – Přijetí služby spojené s nemovitostí**

Slovenský podnikatel, plátce DPH se sídlem na Slovensku, zadal francouzské společnosti požadavek na stanovení tržní hodnoty budovy nacházející se v Bratislavě za účelem jejího nákupu. Služby oceňování nemovitého majetku se považují za služby spojené s nemovitostí bez ohledu na účel oceňování majetku. Místo dodání služby oceňování je místo, kde se nachází oceňovaná budova, tj. Slovenská republika. Vypracování znaleckého posudku (ocenění majetku) bude fakturovat francouzská společnost bez DPH, pro-

tože služba bude zdaněna slovenským podnikatelem, na kterého je přenesena daňová povinnost dle § 69 odst. 2 slovenského zákona. Hodnotu přijatého plnění vykáže slovenský plátce na řádku 09 a vypočtenou daň v sazbě 20 % uvede na řádku 10 přiznání k DPH. Za splnění podmínek si může odpočítat daň z přijatého plnění na řádku 21 (základní sazba daně) přiznání k DPH. V kontrolním výkazu vyplní plátce část B.1.

#### **[4] Příklad 4 – Přijetí přeshraniční služby**

Slovenský plátce uzavře smlouvu s polskou firmou, která bude plátcí poskytovat reklamní služby spočívající v propagaci jeho výrobků na polském trhu po dobu 6 měsíců. Dle smlouvy jsou ujednané měsíční platby splatné nejpozději 15. dne v měsíci, ve kterém jsou služby poskytovány. Slovenský plátce uhradil platbu za měsíc květen 14. května, platbu za měsíc červen uhradil 30. května. Reklamní služby podléhají zdanění v místě, kde je usazen příjemce služby dle § 15 odst. 1, tj. ve Slovenské republice. Povinnost přiznat daň z přijatého plnění vzniká slovenskému plátcí, který má povinnost samozdanit přijetí služby dle § 69 odst. 3 slovenského zákona. Za den dodání služby, ke kterému vzniká povinnost přiznat daň, se v tomto případě považuje nejpozději poslední den období, na které se vztahují pravidelné platby. Za měsíc květen vznikne slovenskému plátcí povinnost přiznat daň z platby ze dne 14. května i 30. května. Příjemce plnění vyplní řádky 11 a 12 v přiznání k DPH a oddíl B.1. kontrolního výkazu.

#### **[5] Příklad 5 – Práce na movitém majetku**

Slovenský plátce DPH získal zakázku u francouzského podnikatele na opravu tiskařských strojů. Opravářské práce budou provedeny v závodu francouzské firmy v Toulouse. Francouzská firma nesdělila slovenskému plátcí identifikační číslo pro účely DPH. Slovenský poskytovatel prací může považovat svého zákazníka za osobu nepovinnou k dani, protože mu nejsou známy informace, které by svědčily o opaku, a tuto skutečnost může doložit objednávkou, ve které francouzská firma neuvedla své daňové identifikační číslo. Při určení místa plnění prací na movitém hmotném majetku bude plátce postupovat dle § 16 odst. 9, podle kterého bude místem dodání Francie, kde jsou služby skutečně poskytnuté. Vzhledem ke skutečnosti, že příjemce služby je osoba nepovinná k dani, nemůže se uplatnit mechanismus reverse charge. Slovenskému plátcí vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k DPH ve Francii a současně musí ve Francii přiznat a zaplatit daň z předmětného plnění. Poskytnuté práce s místem plnění v jiném členském státě nebude plátce uvádět v přiznání k DPH ani v souhrnném výkazu a v kontrolním výkazu.

## 8 Srovnání

Členské státy Evropské unie mají povinnost postupovat při aplikaci daně z přidané hodnoty podle pravidel stanovených směrnicí 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, která je základním předpisem pro harmonizaci. V národních legislativách členských států se ale mohou objevovat odchylky od jednotných pravidel, jejichž implementace je umožněna zvláštními předpisy nebo výjimkami. Některá pravidla stanovená právem Evropské unie v oblasti DPH jsou dobrovolná a členské státy je nemusí implementovat do národních legislativ. Tyto skutečnosti způsobují, že pravidla zdanění se liší napříč členskými státy i přes vysoký stupeň harmonizace daně z přidané hodnoty. Následující kapitola podává přehled zvláštních pravidel platných ve Francii, v České republice a ve Slovenské republice v oblasti služeb. Obecné principy zdanění služeb, u kterých není členským státům povolen odlišný postup, jsou ve vnitrostátních předpisech implementovány v souladu se směrnicí o DPH, proto není nutné srovnávat transpozici těchto pravidel.

### Místo plnění

Při určování místa plnění je členským státům umožněno uplatňovat kritérium skutečného užití služby podle článku 59a směrnice 2006/112/ES. Cílem této odchylky je zajistit zdanění plnění v zemi skutečné spotřeby a zamezit ovlivňování konkurenceschopnosti členských států a narušování hospodářské soutěže.

Ve Francii i v České republice se uplatňuje odchylka pro stanovení místa plnění služeb poskytnutých osobě povinné k dani, u kterých se místo plnění určí dle základního pravidla. Podoba odchylky je však odlišná. Zatímco v České republice odchylka platí pro poskytnutí veškerých služeb dle tohoto pravidla, Francie uzákonila aplikaci odchylky pouze na vybrané služby podléhající základnímu pravidlu. Místo zdanění těchto vybraných služeb poskytovaných osobě usazené ve Francii se nachází v třetí zemi, pokud jsou služby ve třetí zemi skutečně spotřebovány. Na rozdíl od francouzské úpravy je dle české legislativy kladen důraz na zdanění v tuzemsku, kdy je místo plnění přesunuto do České republiky v případě, že místo plnění bylo určeno dle základního pravidla ve třetí zemi a ke skutečné spotřebě služby dochází v České republice. Podmínky aplikace kritéria skutečného užití na výše uvedené služby stanovené Francií ukazuje tabulka 1, stanovení místa plnění dle legislativy platné v České republice znázorňuje tabulka 2.

V tabulce 3 jsou uvedeny podmínky určení místa plnění těchto služeb ve Slovenské republice, která neaplikuje tuto odchylku.

**Tabulka 1: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Francie. Služby poskytované osobě povinné k dani <sup>(1)</sup>**

Působnost <sup>(2)</sup>	Sídlo příjemce služby <sup>(3)</sup>	Země skutečné spotřeby <sup>(4)</sup>	Místo plnění <sup>(5)</sup>
přeprava zboží a související služby služby opravy, zpracování a úpravy zboží, které bylo do Francie dovezeno po jeho předchozím exportu do třetí země za účelem provedení těchto prací	třetí země	Francie	třetí země
		třetí země	
	Francie	Francie	Francie
		třetí země	třetí země
ostatní služby dle základního pravidla pro určení místa plnění	třetí země	Francie	třetí země
		třetí země	
	Francie	Francie	Francie
		třetí země	

<sup>(1)</sup> National transposition of article 59a of Directive 2006/112/EC in France. Services supplied to taxable persons; <sup>(2)</sup> Scope; <sup>(3)</sup> Place of establishment of the customer; <sup>(4)</sup> Place of effective use and enjoyment; <sup>(5)</sup> Place of supply. Zdroj: Vlastní zpracování.

**Tabulka 2: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy České republiky. Služby poskytované osobě povinné k dani <sup>(1)</sup>**

Působnost <sup>(2)</sup>	Sídlo příjemce služby <sup>(3)</sup>	Země skutečné spotřeby <sup>(4)</sup>	Místo plnění <sup>(5)</sup>
služby dle základního pravidla pro určení místa plnění	třetí země	ČR	ČR
		třetí země	třetí země
	ČR	ČR	ČR
		třetí země	

<sup>(1)</sup> National transposition of article 59a of Directive 2006/112/EC in the Czech Republic. Services supplied to taxable persons; <sup>(2)</sup> Scope; <sup>(3)</sup> Place of establishment of the customer; <sup>(4)</sup> Place of effective use and enjoyment; <sup>(5)</sup> Place of supply. Zdroj: Vlastní zpracování.

**Tabulka 3: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Slovenské republiky. Služby poskytované osobě povinné k dani <sup>(1)</sup>**

Působnost <sup>(2)</sup>	Sídlo příjemce služby <sup>(3)</sup>	Země skutečné spotřeby <sup>(4)</sup>	Místo plnění <sup>(5)</sup>
služby dle základního pravidla pro určení místa plnění	třetí země	SR	třetí země
		třetí země	
	Slovenská republika	SR	SR
		třetí země	

<sup>(1)</sup> National transposition of article 59a of Directive 2006/112/EC in the Slovak Republic. Services supplied to taxable persons; <sup>(2)</sup> Scope; <sup>(3)</sup> Place of establishment of the customer; <sup>(4)</sup> Place of effective use and enjoyment; <sup>(5)</sup> Place of supply. Zdroj: Vlastní zpracování.

Odchylně od obecného pravidla při určení místa plnění základních služeb poskytovaných osobě nepovinné k dani se postupuje pouze v souladu s francouzským daňovým zákoníkem. Ostatní porovnávané členské státy pro tyto druhy služeb neaplikují žádné odchylky. Místo plnění u služeb, na které se vztahuje článek 45 směrnice o DPH, se stanoví ve Francii, pokud jsou služby poskytovány osobě usazené na území Evropské

unie, poskytovatelem je osoba ze třetí země a ke skutečnému užití nebo spotřebě služeb dochází ve Francii. Uvedený postup znázorňuje tabulka 4.

**Tabulka 4: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Francie. Služby poskytované osobě nepovinné k dani <sup>(1)</sup>**

Sídlo poskytovatele služby <sup>(2)</sup>	Sídlo příjemce služby <sup>(3)</sup>	Země skutečné spotřeby <sup>(4)</sup>	Místo plnění <sup>(5)</sup>
třetí země	členský stát EU	Francie	Francie
	členský stát EU	třetí země	stát poskytovatele služby

<sup>(1)</sup> National transposition of article 59a of Directive 2006/112/EC in France. Services supplied to non-taxable persons; <sup>(2)</sup> Place of establishment of the supplier; <sup>(3)</sup> Place of establishment of the customer; <sup>(4)</sup> Place of effective use and enjoyment; <sup>(5)</sup> Place of supply. Zdroj: Vlastní zpracování.

V případě poskytnutí nájmu dopravního prostředku se v České republice uplatňuje odchylka, podle které vznikne povinnost zdanit plnění v zemi skutečného užití služby, pokud ke skutečnému užití dochází v České republice nebo v třetí zemi. Uvedené platí na poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku jakékoliv osobě a poskytnutí dlouhodobého nájmu dopravního prostředku osobě nepovinné k dani. Francie omezila využití odchylky ve vztahu ke službám spočívajícím v nájmu dopravních prostředků pouze na dlouhodobý nájem dopravního prostředku osobě nepovinné k dani. Odchylné pravidlo platí na rozdíl od České republiky pouze při skutečném užití služby ve Francii, a nikoliv v opačném případě, kdy ke skutečnému užití dochází ve třetí zemi. Slovenská republika v případě poskytnutí těchto služeb neaplikuje žádné odchylky. Schéma určení místa plnění ve Francii, České republice a Slovensku ukazují tabulky 5, 6 a 7.

**Tabulka 5: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Francie. Dlouhodobý nájem dopravního prostředku osobě nepovinné k dani <sup>(1)</sup>**

Sídlo příjemce služby <sup>(2)</sup>	Země skutečné spotřeby <sup>(3)</sup>	Místo plnění <sup>(4)</sup>
třetí země	Francie	Francie
	třetí země	třetí země
Francie	Francie	Francie
	třetí země	

<sup>(1)</sup> National transposition of article 59a of Directive 2006/112/EC in France. Other than short-time hiring of a means of transport to non-taxable persons; <sup>(2)</sup> Place of establishment of the supplier; <sup>(3)</sup> Place of effective use and enjoyment; <sup>(4)</sup> Place of supply. Zdroj: Vlastní zpracování.



**Tabulka 6: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy České republiky. Dlouhodobý nájem dopravního prostředku osobě nepovinné k dani <sup>(1)</sup>**

Sídlo příjemce služby <sup>(2)</sup>	Země skutečné spotřeby <sup>(3)</sup>	Místo plnění <sup>(4)</sup>
třetí země	Česká republika	Česká republika
	třetí země	třetí země
Česká republika	Česká republika	Česká republika
	třetí země	třetí země

<sup>(1)</sup> National transposition of article 59a of Directive 2006/112/EC in the Czech Republic. Other than short-time hiring of a means of transport to non-taxable persons; <sup>(2)</sup> Place of establishment of the supplier; <sup>(3)</sup> Place of effective use and enjoyment; <sup>(4)</sup> Place of supply. Zdroj: Vlastní zpracování.

**Tabulka 7: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Slovenské republiky. Dlouhodobý nájem dopravního prostředku osobě nepovinné k dani <sup>(1)</sup>**

Sídlo příjemce služby <sup>(2)</sup>	Země skutečné spotřeby <sup>(3)</sup>	Místo plnění <sup>(4)</sup>
třetí země	Slovenská republika	třetí země
	třetí země	
Slovenská republika	Slovenská republika	Slovenská republika
	třetí země	

<sup>(1)</sup> National transposition of article 59a of Directive 2006/112/EC in the Slovak Republic. Other than short-time hiring of a means of transport to non-taxable persons; <sup>(2)</sup> Place of establishment of the supplier; <sup>(3)</sup> Place of effective use and enjoyment; <sup>(4)</sup> Place of supply. Zdroj: Vlastní zpracování.

V případě poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku platí ve Francii i ve Slovenské republice stejná pravidla, podle kterých je plnění zdanitelné v zemi, ve které dojde k fyzickému předání dopravního prostředku. V České republice se při stanovení místa plnění postupuje s ohledem na kritérium skutečného užití dopravního prostředku. Plnění tak může být zdanitelné ve třetí zemi nebo v České republice za předpokladu, že ke skutečnému užití dopravního prostředku dochází v těchto zemích bez ohledu na to, kde je dopravní prostředek fyzicky předán.

Francie uplatňuje kritérium skutečného užití služby i v případě služeb nehmotné povahy, které jsou poskytovány osobám nepovinným k dani ze třetích zemí. U služeb, které jsou skutečně užity ve Francii, ačkoliv je příjemce plnění usazen ve třetí zemi, se přesune místo plnění do Francie.

Ze studia vnitrostátních předpisů Francie, České republiky a Slovenska vyplývá, že nejvíce odchylek s důrazem na kritérium skutečného užití podle počtu druhů dotčených služeb aplikuje Francie. Česká republika uplatňuje odchylky v menší míře, ale oblast jejich působnosti je širší. Česká republika stanovila podmínky pro uplatnění i vzájemné odchylky v případě nájmu dopravního prostředku, při které je zdanění přesunuto do třetí země nebo do České republiky v závislosti na tom, kde je služba skutečně poskytnuta. Francie uplatňuje ve vztahu k jednotlivým službám pouze jednostranné odchylky, podle

kterých je místo plnění dotčené služby přesunuto výhradně v jednom směru, tj. pouze do Francie nebo pouze do třetí země. Slovenská republika naopak neaplikovala žádnou odchylku od obecně platných pravidel pro stanovení místa plnění. Aplikaci odchylek od obecných pravidel pro stanovení místa plnění srovnávanými členskými státy shrnuje tabulka 8. Poskytovatel služeb, jejichž místo plnění lze za podmínek stanovených členskými státy určit odchýlně od obecného pravidla, by si vždy měl ověřit, zda se v členském státě, do kterého služby dodává nebo ve kterém dochází ke skutečnému užití služby, neuplatňuje kritérium skutečného užití. Současná úprava systému daně z přidané hodnoty tak vyžaduje, aby poskytovatel služeb znal vnitrostátní daňové předpisy všech členských států.

**Tabulka 8: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národních legislativ <sup>(1)</sup>**

Druh služby <sup>(2)</sup>	Článek směrnice 2006/112/ES <sup>(3)</sup>	Aplikace odchylky <sup>(4)</sup>			Přesun zdanění <sup>(8)</sup>		
		Francie <sup>(5)</sup>	Česká republika <sup>(6)</sup>	Slovenská republika <sup>(7)</sup>	Francie <sup>(9)</sup>	Česká republika <sup>(10)</sup>	Slovenská republika <sup>(11)</sup>
sl. poskytované os. povinné k dani	44	ANO	ANO	NE	třetí země	tuzemsko	-
		vybrané služby	veškeré služby	-			
sl. poskytované os. nepovinné k dani	45	ANO	NE	NE	tuzemsko	-	-
		veškeré služby	-	-			
nájem dopravního prostředku	56	ANO	ANO	NE	tuzemsko	tuzemsko/třetí země	-
		dl. nájem	veškeré služby	-			
telekom. a elektr. sl., sl. rozhl. a televizního vysílání	58	NE	NE	NE	-	-	-
		-	-	-			
vybrané sl. poskytnuté os. nepovinné k dani mimo EU	59	ANO	NE	NE	tuzemsko	-	-
		veškeré služby	-	-			

<sup>(1)</sup> National transpositions of article 59a of Directive 2006/112/EC; <sup>(2)</sup> Type of service; <sup>(3)</sup> Article of Directive 2006/112/EC; <sup>(4)</sup> Use of derogation; <sup>(5)</sup> France; <sup>(6)</sup> Czech Republic; <sup>(7)</sup> Slovak Republic; <sup>(8)</sup> Place of supply; <sup>(9)</sup> France; <sup>(10)</sup> Czech Republic; <sup>(11)</sup> Slovak Republic; Zdroj: Vlastní zpracování.

### Přenos daňové povinnosti a registrační povinnost

V návaznosti na určení místa plnění je členským státům umožněno, aby stanovily podmínky pro přenos daňové povinnosti na příjemce služby, pokud je mu poskytnuta služba osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, ve kterém je plnění zdanitelné. Za osobu neusazenou v členském státě se považuje i osoba s provozovnou na území členského státu, která se neúčastní na poskytnutí služby. Tato možnost je určena článkem 194 směrnice 2006//112/ES a vztahuje se na veškeré služby, jejichž místo

poskytnutí upravují zvláštní články této směrnice. Podmínky pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti u služeb zdanitelných v České republice, Francii a Slovenské republice poskytovaných osobou neusazenou v tuzemsku uvádí tabulka 9. Z tabulky je patrné, že podmínky mechanismu reverse charge jsou stejné ve Francii a v České republice. Slovenská republika stanovila podmínky odlišné od ostatních srovnávaných států, co se týče postavení příjemce. Ve všech státech je shodně uzákoněn přenos daňové povinnosti na dodání veškerých služeb, u nichž se místo plnění určí dle zvláštních pravidel.

**Tabulka 9: Transpozice článku 194 Směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Francie, České republiky a Slovenska <sup>(1)</sup>**

Místo plnění <sup>(2)</sup>	Působnost <sup>(3)</sup>	Poskytovatel služby <sup>(4)</sup>	Příjemce služby <sup>(5)</sup>	Legislativa <sup>(6)</sup>
Francie	služby dle zvláštního pravidla pro stanovení místa plnění - článek 259 A CGI	osoba neusazená ve Francii	osoba registrovaná k DPH ve Francii	článek 283-1 odst. 2 CGI
		není podstatné, zda je osoba registrovaná k DPH ve Francii	není podstatné, zda je osoba usazená ve Francii nebo ne	
Česká republika	služby dle zvláštního pravidla pro stanovení místa plnění - § 10 až § 10d zákona č. 235/2004 Sb.	osoba neusazená v ČR	osoba registrovaná k DPH v ČR	§ 108 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona č. 235/2004 Sb.
		není podstatné, zda je osoba registrovaná k DPH v ČR	není podstatné, zda je osoba usazená v ČR nebo ne	
Slovenská republika	služby dle zvláštního pravidla pro stanovení místa plnění - § 16 odst. 1 až 4, 10 a 11 zákona č. 222/2004 Z. z.	osoba neusazená ve SR	osoba povinná k dani	§ 69 odst. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.
			není podstatné, zda je osoba registrovaná k DPH ve SR	
není podstatné, zda je osoba registrovaná k DPH ve SR	usazená ve SR			

<sup>(1)</sup> National transpositions of article 194 of Directive 2006/112/EC in France, Czech Republic and Slovak republic; <sup>(2)</sup> Place of supply; <sup>(3)</sup> Scope; <sup>(4)</sup> Supplier; <sup>(5)</sup> Customer; <sup>(6)</sup> Primary source. Zdroj: Vlastní zpracování.

V tabulce 10 je uvedeno srovnání registračních povinností tuzemských osob ve vztahu ke službám. Ve srovnávaných zemích je stanoven různý limit obratu, při jehož dosažení je nutné podat přihlášku k registraci k DPH. Odlišně od ostatních zemí ukládá Česká republika tuzemským zdanitelným osobám povinnost registrovat se k DPH při přijetí jakýchkoliv přeshraničních služeb od osoby neusazené v České republice. V návaznosti na tabulku 9 se tak režim přenesení daňové povinnosti uplatní i v případě, kdy příjemcem služby je osoba povinná k dani usazená v České republice, která není plátcem DPH, ale musí splnit registrační povinnost.

**Tabulka 10: Registrační povinnost tuzemských osob povinných k dani ve Francii, České republice a Slovenské republice <sup>(1)</sup>**

Plnění <sup>(2)</sup>	Podmínka stanovená státem <sup>(3)</sup>		
	Francie <sup>(4)</sup>	Česká republika <sup>(5)</sup>	Slovenská republika <sup>(6)</sup>
poskytnutí služeb s místem plnění v tuzemsku, při kterých vzniká nárok na odpočet daně	obrat 33 200 €	obrat 1 mil. Kč	obrat 49 790 €
přijetí služby z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku	služby dle základního pravidla pro určení místa plnění	veškeré služby	služby dle základního pravidla pro určení místa plnění
poskytnutí služby do jiného členského státu s místem plnění v jiném členském státě	služby dle základního pravidla pro určení místa plnění	služby dle základního pravidla pro určení místa plnění	služby dle základního pravidla pro určení místa plnění

<sup>(1)</sup> Identification of taxable persons established in France, Czech Republic and Slovak republic; <sup>(2)</sup> Supply; <sup>(3)</sup> Condition of the country; <sup>(4)</sup> France; <sup>(5)</sup> Czech Republic; <sup>(6)</sup> Slovak Republic. Zdroj: Vlastní zpracování.

Přehled registračních povinností zahraničních osob při poskytnutí služby s místem plnění v některém ze srovnávaných států udává tabulka 11.

**Tabulka 11: Registrační povinnost zahraničních osob při poskytnutí služby, u které se místo plnění určí dle zvláštních pravidel ve Francii, v České republice nebo ve Slovenské republice <sup>(1)</sup>**

Postavení příjemce služby <sup>(2)</sup>			Francie <sup>(3)</sup>	Česká republika <sup>(4)</sup>	Slovenská republika <sup>(5)</sup>
os. povinná k dani	usazená v tuzemsku	tuzemské DIČ	R-CH	R-CH	R-CH
os. povinná k dani	usazená v tuzemsku	bez tuzemského DIČ	poskytovatel se musí zaregistrovat	R-CH, příjemce se musí zaregistrovat	R-CH, příjemce se musí zaregistrovat
os. povinná k dani	neusazená v tuzemsku	tuzemské DIČ	R-CH	R-CH	poskytovatel se musí zaregistrovat
os. povinná k dani	neusazená v tuzemsku	bez tuzemského DIČ	poskytovatel se musí zaregistrovat	poskytovatel se musí zaregistrovat	poskytovatel se musí zaregistrovat
právnícká os. nepovinná k dani	usazená v tuzemsku	tuzemské DIČ	R-CH	R-CH	poskytovatel se musí zaregistrovat
právnícká os. nepovinná k dani	usazená v tuzemsku	bez tuzemského DIČ	poskytovatel se musí zaregistrovat	poskytovatel se musí zaregistrovat	poskytovatel se musí zaregistrovat
soukromá os.	-	-	poskytovatel se musí zaregistrovat	poskytovatel se musí zaregistrovat	poskytovatel se musí zaregistrovat

<sup>(1)</sup> Identification of foreign taxable persons in case of supply of services taxable in France, Czech Republic and Slovak republic according to particular provisions; <sup>(2)</sup> Customer; <sup>(3)</sup> France; <sup>(4)</sup> Czech Republic; <sup>(5)</sup> Slovak Republic. Zdroj: Vlastní zpracování.

Označení R-CH v tabulce znamená, že poskytovatel je zbaven registrační povinnosti v zemi, ve které se nachází místo plnění, z důvodu uplatnění režimu reverse charge. Zahraniční podnikatel se v případě poskytnutí služeb za podmínek uvedených v tabulce 9 nemusí registrovat k DPH ve státě, ve kterém je daň splatná, a plnit daňové povinnos-

ti. Využití režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce služby tak snižuje administrativní zátěž zahraničních podnikatelů a zároveň snižuje riziko podvodů. Na rozdíl od ostatních zemí se přenos daňové povinnosti na Slovensku neuplatní, pokud zahraniční osoba poskytuje jiné zahraniční osobě služby s místem plnění ve Slovenské republice. Přitom není rozhodující, zda je zahraniční osoba přijímající plnění registrovaná k DPH na Slovensku. Administrativní zátěž zahraničních osob je tak nejvyšší na Slovensku, zároveň lze předpokládat vyšší riziko podvodů, resp. nezdanění.

### **Tuzemský reverse charge**

Další odchylná ustanovení, která mohou aplikovat členské státy v boji proti daňovým únikům, umožňují členským státům aplikovat režim přenesení daňové povinnosti na tuzemské dodání vybraného zboží a služeb. Tento sektorový reverse charge je volitelný a může se vztahovat na služby nebo komodity uvedené v člancích 199 a 199a směrnice 2006/112/ES. Česká republika aplikuje sektorový reverse charge v maximální možné míře. Slovenská republika aplikuje tuzemský reverse charge na méně sektorů, přenos povinnosti priznat daň na příjemce plnění se na rozdíl od České republiky neuplatní např. při poskytnutí pracovníků pro stavební a montážní práce. Nejméně využívá tuzemský reverse charge Francie, která omezila jeho uplatnění pouze na několik sektorů. Přenos daňové povinnosti při poskytnutí stavebních prací se ve Francii uplatní pouze na subdodavatelské práce.

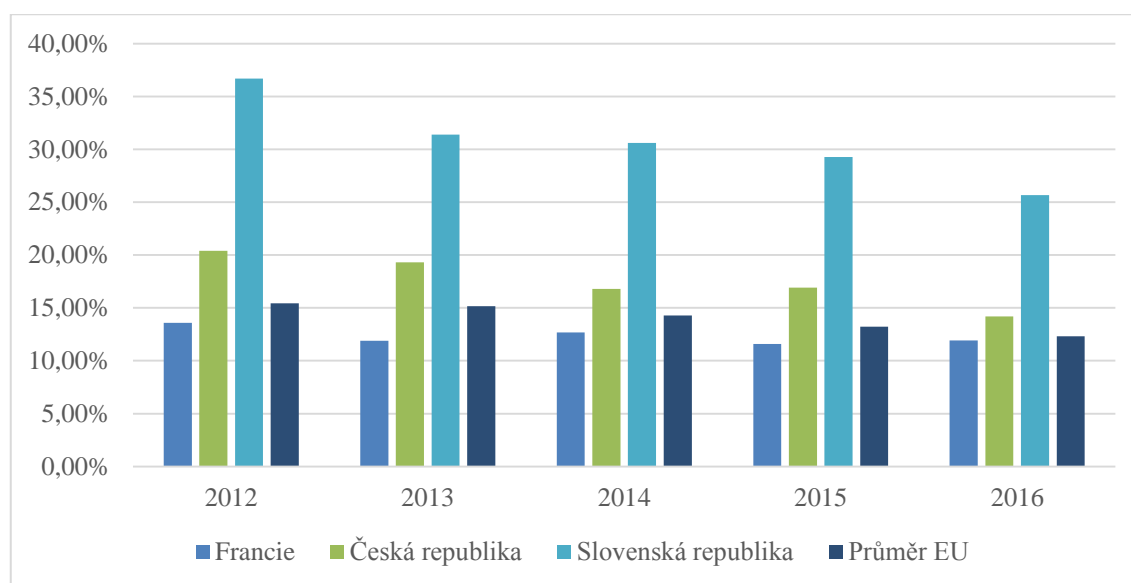
Potřeba rozsáhlého uplatnění systému reverse charge reflektuje výši daňové mezery a míru výskytu daňových podvodů v členských státech. Poslední studie Evropské komise<sup>32</sup> (CASE, 2018) nicméně ukazuje, že Česká republika zavedenými opatřeními úspěšně bojuje proti daňovým únikům a dlouhodobě dosahuje lepších výsledků ve výběru daně. Pro efektivnější potírání podvodů podala Česká republika žádost Evropské komisi o povolení zavedení plošného reverse charge. Graf 1 znázorňuje daňovou mezeru na DPH v relaci k teoretické daňové povinnosti v letech 2012–2016 ve Francii, České republice, Slovenské republice a průměr Evropské unie. Ve Slovenské republice je meze-  
ra ve výběru DPH výrazně vyšší ve srovnání s ostatními státy a průměrem Evropské unie, i tak ale lze pozorovat klesající trend. Mezi opatření, která Slovenská republika zavedla pro zlepšení výběru DPH, patří zavedení kontrolního výkazu (o 2 roky dříve

---

<sup>32</sup> Studie pro odhad daňového úniku na DPH pro země Evropské unie je zpracována externí agenturou CASE.

než Česká republika) nebo ustanovení daňové kobyry. Daňová mezera ve Francii se dlouhodobě pohybuje pod průměrem Evropské unie a meziročně stagnuje. Tato skutečnost se odráží v omezeném využití sektorového reverse charge. Francie navíc patřila mezi státy, které nesouhlasily s přijetím směrnice o plošném reverse charge, a významně usilovala o změnu návrhu s odkazem na riziko narušení vnitřního trhu.

**Graf 1: Mezera ve výběru DPH v letech 2012–2016 <sup>(1)</sup>**



<sup>(1)</sup> VAT Gap, 2012–2016. Zdroj dat: CASE (2018), vlastní zpracování.

## Sazba daně

V souladu se směrnicí 2006/112/ES uplatňují Francie, Česká republika a Slovenská republika základní sazbu daně z přidané hodnoty a snížené sazby daně z přidané hodnoty. Podle tabulky 12 se nejvíce druhů sazeb daně uplatňuje ve Francii, která kromě základní sazby daně 20 % uplatňuje i dvě snížené sazby 10 % a 5,5 % a jednu super sníženou sazbu ve výši 2,1 %. Ve stejné výši jako ve Francii je stanovena základní sazba daně ve Slovenské republice. Základní sazba DPH je nejvyšší v České republice. Na rozdíl od Francie i České republiky uplatňuje Slovenská republika pouze jednu sníženou sazbu daně ve výši 10 %.

**Tabulka 12: Sazby daně uplatňované u služeb ve Francii, České republice a Slovenské republice <sup>(1)</sup>**

Sazba daně <sup>(2)</sup>	Francie <sup>(3)</sup>	Česká republika <sup>(4)</sup>	Slovenská republika <sup>(5)</sup>
základní sazba daně	20 %	21 %	20 %
1. snížená sazba daně	10 %	15 %	10 %
2. snížená sazba daně	5,5 %	10 %	-
zvláštní sazba daně	2,1 %	-	-

<sup>(1)</sup> VAT rates applied to supplies of services in France, Czech Republic and Slovak republic; <sup>(2)</sup> VAT rate; <sup>(3)</sup> France; <sup>(4)</sup> Czech Republic; <sup>(5)</sup> Slovak Republic. Zdroj: Vlastní zpracování.

V tabulce 13 jsou uvedeny některé služby podléhající snížené sazbě daně. Pro všechny srovnávané státy platí, že ubytovací služby podléhají první snížené sazbě daně, která je ale v České republice vyšší o 5 procentních bodů oproti Francii a Slovenské republice. Doprava cestujících podléhá ve Francii i v České republice sazbě 10 %, přestože ve Francii se jedná o první sníženou sazbu daně a v České republice o druhou sníženou sazbu daně.

**Tabulka 13: Některé služby, u kterých se uplatňuje snížená sazba daně ve Francii, České republice a Slovenské republice <sup>(1)</sup>**

Sazba daně <sup>(2)</sup>	Francie <sup>(3)</sup>	Česká republika <sup>(4)</sup>	Slovenská republika <sup>(5)</sup>
1. snížená sazba daně	ubytovací služby, stravovací služby, úklid veřejných komunikací, doprava cestujících a další	opravy zdravotnických prostředků, ubytovací služby, stravovací služby a další	ubytovací služby
2. snížená sazba daně	stravovací služby poskytované ve školních jídelnách, sociální služby a další	pozemní a vodní pravidelná hromadná doprava cestujících	-

<sup>(1)</sup> Some services to which are applied reduced rates in France, Czech Republic and Slovak republic;

<sup>(2)</sup> VAT rate; <sup>(3)</sup> France; <sup>(4)</sup> Czech Republic; <sup>(5)</sup> Slovak Republic. Zdroj: Vlastní zpracování.

## Osvobození od daně

Směrnice 2006/112/ES určuje plnění, která musí členské státy povinně osvobodit od daně. V případě některých dalších plnění si mohou členské zvolit, zda osvobození uplatní či nikoliv. Členské státy mohou uplatňovat i odchylky, které jsou povoleny plošně členskými státy, které přistoupily k Evropskému společenství před 1. lednem 1978, nebo individuálně ostatním státům, které se staly členy po tomto datu. České republice a Slovenské republice je povoleno osvobodovat mezinárodní přepravu osob za podmínek uvedených v tabulce 14. Francie využila možnosti nadále osvobodovat vybraná plnění, na která se vztahují odchylky, jak je uvedeno v tabulce 14.

**Tabulka 14: Plnění osvobozená od daně podle odchýlných ustanovení ve Francii, České republice a Slovenské republice <sup>(1)</sup>**

Francie <sup>(2)</sup>	Česká republika <sup>(3)</sup>	Slovenská republika <sup>(4)</sup>
letecká a vodní přeprava osob mezi Francií a zahraničím nebo mezi Francií a zámořskými zeměmi	přeprava osob mezi ČS a mezi ČS a třetími zeměmi	mezinárodní přeprava osob mezi SR a zahraničím, tranzitní přeprava a přeprava v rámci SR, která je součástí mezinárodní letecké nebo vodní dopravy
tranzitní silniční přeprava min. 10 zahraničních pasažérů		
tranzitní železniční přeprava osob		
výstavba, oprava a údržba památníků a hrobů na počest válečných hrdinů a obětí poskytované státu, krajům, obcím a neziskovým subjektům	-	-

<sup>(1)</sup> Transactions exempted from VAT according to derogations in France, Czech Republic and Slovak republic; <sup>(2)</sup> France; <sup>(3)</sup> Czech Republic; <sup>(4)</sup> Slovak Republic. Zdroj: Vlastní zpracování.



## Uskutečnění plnění a povinnost přiznat daň

Podmínky pro vznik daňové povinnosti a uskutečnění zdanitelného plnění jsou závazně stanoveny ve směrnici o DPH. Členské státy se ale mohou podle článku 66 této směrnice rozhodnout, že vznik daňové povinnosti určí pro určitá plnění odlišně. Uplatnění článku 66 směrnice a další povinnosti související s vystavováním daňových dokladů uvádí tabulka 15. Slovenská republika uplatňuje podmínky pro určení rozhodného dne povinnosti přiznat daň a uskutečnění zdanitelného plnění v souladu se směrnicí o DPH bez využití odchylek. Česká republika stanovuje podle článku 66 povinnost přiznat daň před poskytnutím služby, pokud je nejdříve vystaven daňový doklad. Ve Francii na rozdíl od ostatních zemí platí odchylka, že povinnost přiznat daň vzniká dnem přijetí úplaty nebo zálohy. V České republice nevzniká povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty za služby, které podléhají tuzemskému reverse charge. Pouze Francie neuplatnila článek 227 směrnice o DPH, podle kterého mohou členské státy požadovat uvádění daňového identifikačního čísla příjemce plnění na daňovém dokladu, i pokud nemá povinnost přiznat daň příjemce služby. V tabulce 15 je dále uvedeno znění poznámky o přenosu daňové povinnosti tak, jak má být uvedeno na daňovém dokladu dle národní legislativy. V České republice se podávají 3 druhy daňových tvrzení – přiznání k DPH (DAP), kontrolní hlášení (KH) a souhrnné hlášení (SH). Na Slovensku se podávají obdobné výkazy – přiznání k DPH (DAP), kontrolní výkaz (KV) a souhrnný výkaz (SV). Ve Francii se podává pouze přiznání k DPH.

**Tabulka 15: Povinnosti plátců ve Francii, České republice a Slovenské republice <sup>(1)</sup>**

Povinnost <sup>(2)</sup>		Francie <sup>(3)</sup>	Česká republika <sup>(4)</sup>	Slovenská republika <sup>(5)</sup>
povinnost přiznat daň	služby kromě přijetí přeshraničních služeb,	den přijetí úplaty (zálohy)	den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty (zálohy)	den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty (zálohy)
datum uskutečnění zdanitelného plnění	u kterých se místo plnění určí dle základního pravidla	den poskytnutí služby	den poskytnutí služby nebo den vystavení daňového dokladu	den poskytnutí služby
povinnost přiznat daň u služeb, na které se uplatní tuzemský R-CH		den přijetí úplaty	den poskytnutí služby nebo den vystavení daňového dokladu	den poskytnutí služby nebo den přijetí úplaty
povinnost uvádět na daňovém dokladu daňové identifikační číslo příjemce při dodání služby		NE	ANO	ANO
podávaná daňová tvrzení		DAP	DAP, KH, SH	DAP, KV, SV

<sup>(1)</sup> *Obligations of VAT payers in France, Czech Republic and Slovak republic;* <sup>(2)</sup> *Obligation;* <sup>(3)</sup> *France;* <sup>(4)</sup> *Czech Republic;* <sup>(5)</sup> *Slovak Republic.* Zdroj: *Vlastní zpracování.*



Ze srovnání daňových zákonů Francie, České republiky a Slovenské republiky vyplývá, že mezi národními úpravami zdanění služeb lze pozorovat rozdíly navzdory vysokému stupni harmonizace systému daně z přidané hodnoty. V oblastech, ve kterých je členským státům zakázáno odchýlit se od pevně stanovených pravidel, nebyly nalezeny žádné nesrovnalosti. Vybrané členské státy tedy správně implementovaly harmonizovaná pravidla pro stanovení místa plnění, přenos daňové povinnosti na příjemce služby od osoby neusazené na území členského státu, určení okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň, uplatnění snížených sazeb daně na vybrané služby a komodity a další. Každá ze srovnávaných zemí nicméně aplikuje v určité míře odchylky, které jsou povoleny evropskými předpisy, konkrétně směrnicí 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Nejvíce odchylek uplatňuje Francie, která využívá možnosti odchýlného určení místa plnění ve vztahu ke skutečnému užití různých druhů služeb více než ostatní země. V největším souladu s obecnými pravidly zdanění služeb danými směrnicí 2006/112/ES se ukazuje slovenský zákon o DPH, který v oblasti služeb implementoval nejméně odchylek. Ve Francii je rovněž uzákoněno nejvíce druhů sazeb, naopak na Slovensku jsou platné pouze jedna základní sazba a jedna snížená sazba DPH. Napříč zeměmi je i různá úprava plnění, které mohou členské státy dobrovolně osvobodovat od daně. Srovnávané země nestanovují jednotně ani podmínky, kdy vzniká povinnost registrace k DPH tuzemským nebo zahraničním osobám. Každá země rovněž aplikuje různá pravidla pro přenos daňové povinnosti na příjemce plnění v případě, kdy mu službu poskytuje zahraniční osoba a nejedná se o službu dle základního pravidla pro určení místa plnění. V tomto ohledu lze vyhodnotit, že nejvyšší administrativní zátěž zahraničních osob spojená s registrací k DPH je na Slovensku, kdy se přenos daňové povinnosti na příjemce plnění uplatní v nejméně případech. S tím může souviset i větší mezera mezi skutečným a očekávaným výběrem DPH, se kterou se potýká Slovensko v posledních letech. Právě v boji proti daňovým únikům mohou členské státy aplikovat sektorový reverse charge, který v maximální možné míře využívá Česká republika s velmi dobrými výsledky. Nejméně možnosti samozdanění plnění příjemcem využívá Francie, která ale současně není natolik postižena daňovými úniky jako jiné země. Mezi srovnávanými zeměmi tedy nelze z hlediska žádného srovnávacího kritéria najít úplnou shodu pravidel. Překvapivá je i rozdílnost české a slovenské úpravy, přestože se jedná o sousední země s mnoha podobnostmi a společným historickým vývojem.

## Závěr

Členské státy Evropské unie spolupracují v daňové oblasti již od počátku evropské integrace, přičemž v centru zájmu harmonizace stály od začátku spotřební daně. Právě nepřímé daně nejvíce ovlivňují fungování jednotného trhu, které je závislé na odstranění překážek volného obchodu. Z počátku byly daňové systémy členských států velmi odlišné a snahy o harmonizaci komplikovaly zájmy států o zachování určité míry autonomie v oblasti daňové politiky. Zásadním předpisem pro harmonizaci DPH se stala směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice sjednocuje národní legislativy, současně ale povoluje členským státům odchýlit se od obecných pravidel za účelem zjednodušení správy daně nebo boje proti daňovým únikům. Odchylná pravidla aplikovaná členskými státy mohou způsobovat problémy ve výběru daně, kdy plátcí jsou povinni ověřovat si své povinnosti v příslušných národních legislativách, což může vést k nezdanění nebo dvojímu zdanění. V reakci na nedostatky systému a četné daňové úniky představila Evropská komise konečný systém DPH založený na principu zdanění v zemi spotřeby, který by měl mimo jiné snížit administrativní zátěž plátců. S účinností od 1. ledna 2020 budou zavedena provizorní pravidla pro upevnění současného systému DPH platná do doby zavedení konečného režimu DPH.

Cílem této práce bylo identifikovat a porovnat podmínky aplikace daně z přidané hodnoty při obchodování v oblasti vybraných služeb v České republice a jiných členských státech Evropské unie. Ke komparaci daňových systémů byli vybráni dva významní obchodní partneři České republiky – Francie a Slovenská republika. Faktorem výběru členských států byla rozdílnost, resp. podobnost jejich ekonomické situace a postavení v Evropské unii, kdy Česká republika a Slovenská republika prošly ekonomickou transformací, na rozdíl od Francie, a k Evropské unii přistoupily později.

Komparativní analýza vnitrostátních předpisů Francie, České republiky a Slovenské republiky prokázala, že národní úprava zdanění služeb je jednotná v oblastech, ve kterých směrnice o DPH neumožňuje odchylný postup. V národních předpisech nebyla zjištěna nesprávná implementace harmonizačních předpisů Evropské unie ve vztahu ke stanovení místa zdanitelného plnění, určení osoby povinné přiznat daň, osvobození určitých plnění, aplikace snížených sazeb daně a dalších. V rovině aplikace odchylných opatření a výjimek lze nicméně pozorovat snahy vybraných členských států o zachování národních specifik a udržení konkurenčních daňových výhod. Daňová politika, která významně ovlivňuje příjmy státního rozpočtu, se v oblastech umožňujících odchylky od

obecných pravidel mezi jednotlivými státy liší. V žádné oblasti, ve které státy mohou postupovat odlišně od harmonizovaných postupů, nelze najít úplnou shodu pravidel v České republice, Francii a Slovensku. Na základě studia legislativy těchto států lze vyhodnotit, že nejvíce se od obecných pravidel vzdaluje Francie, která přijala množství odchylek, co se týče stanovení místa plnění dle kritéria skutečného užití služby, osvobození plnění, aplikace různých druhů snížených sazeb, včetně zvláštní snížené sazby 2,1 %. Z prostorového srovnání vyplývá, že nejméně se od obecných pravidel zdanění služeb daných směrnicí 2006/112/ES odchyluje slovenský zákon o DPH. Jednotné podmínky neexistují pro oblast přeshraničních služeb a uplatnění přenosu daňové povinnosti na příjemce služby, pokud mu službu poskytuje zahraniční osoba a nejedná se o službu dle základního pravidla pro určení místa plnění. V souladu s národní úpravou tak vzniká povinnost registrace k DPH tuzemským nebo zahraničním osobám v různých případech. Nejvyšší administrativní zátěž na zahraniční subjekty je kladena na Slovensku, kdy se zdanění intrakomunitární služby na straně příjemce uplatní v nejméně situacích vzhledem k postavení poskytovatele a příjemce služby. V souvislosti lze uvést, že na Slovensku byla podle studie Evropské komise vyhodnocena výrazně vyšší mezera mezi skutečným a očekávaným výběrem DPH oproti Francii a České republice.

Účinným nástrojem v boji proti podvodům na DPH, především karuselovým podvodům, je tuzemský reverse charge. Ani tento mechanismus ale neaplikují srovnávané státy jednotně. Uplatnění systému reverse charge do jisté míry reflektuje výši daňové mezery a míru výskytu daňových podvodů v členských státech. Česká republika a Slovenská republika byly výrazně postiženy podvody na DPH, kdy v roce 2012 činila daňová mezera v ČR 20% teoretického daňového výnosu a na Slovensku dokonce 37 %. Pro zlepšení efektivnosti výběru daně z přidané hodnoty zavedly obě země řadu opatření, mezi která patří právě postupně rozšiřovaný tuzemský reverse charge nebo kontrolní hlášení. Česká republika aplikuje sektorový reverse charge v maximální možné míře, a dosahuje tak výrazného zlepšení ve správě DPH. Slovenskému reverse charge podléhá méně plnění, i tak se Slovensku daří zlepšovat nepříznivou situaci. K dalšímu snížení mezery ve výběru daně na Slovensku by mohlo přispět rozšíření tuzemského reverse charge po vzoru České republiky. Systém kontrolních výkazů, který byl na Slovensku zavedený dokonce o 2 roky dříve než v České republice, je efektivním prostředkem elektronické správy, proto by nemělo rozšíření sektorového reverse charge na další rizikové oblasti přinést nadměrnou administrativní zátěž. Francie není výrazně postiže-

na úniky na DPH a aplikuje reverse charge asi v polovině případů, kde to dovoluje právo Evropské unie. Francie navíc patří mezi země, které se postavily proti zavedení plošného reverse charge z důvodu jeho negativního dopadu na vnitřní trh. Vyhodnocení podílu karuselových podvodů na daňových mezerách členských států, resp. zhodnocení dynamiky výnosů z DPH v relaci k rozšiřování sektorového reverse charge přesahuje rámec této práce a může být předmětem dalšího zkoumání.

V návaznosti na srovnání národní daňové legislativy Francie, České republiky a Slovenska lze vyslovit závěr, že mezi srovnávanými zeměmi nelze z hlediska žádného srovnávacího kritéria najít úplnou shodu pravidel pro zdanění služeb. Podobnost národních úprav nelze spatřovat ani mezi českým a slovenským zákonem o DPH, ačkoliv ekonomiky obou států mají řadu společných rysů a jsou vzájemně propojené. Správná implementace unijního systému DPH do vnitrostátních předpisů tedy nezaručuje úplnou harmonizaci. Subjekt poskytující přeshraniční služby by tak měl znát nejen pravidla směrnice 2006/112/ES, ale současně by měl být schopen posoudit zdanění služby i s ohledem na zahraniční daňové zákony a jejich odchylky. Subjekt by měl rovněž zvažovat i interpretační výklady Soudního dvora Evropské unie. To představuje nelehký úkol, kdy orientace v zahraničních předpisech může být obtížná pro komplexnost daňových systémů jiných států a kvůli jazykové bariéře. Chybná aplikace daně z přidané hodnoty může být přitom sankciována a poskytovatel i příjemce služby jsou vystaveni riziku doměření daně, dvojího zdanění, případně omezení nároku na odpočet daně. Některé subjekty tak mohou být vyloučeny z přeshraničních aktivit z důvodu komplikovanosti systému a dodatečných nákladů na dodržování zahraničních předpisů. Nejednotná pravidla daně z přidané hodnoty by měl nahradit konečný systém DPH, který by měl zjednodušovat podnikání v Evropské unii a zabraňovat podvodům na DPH. Podoba nového systému DPH založeného na úzké spolupráci členských států vyvolává řadu otázek ohledně jeho efektivnosti. Na úskalí konečného systému poukazuje řada odborníků, kteří se domnívají, že nová pravidla povedou ke vzniku dalších daňových podvodů spíše než ke stabilizaci současného systému DPH. Do zavedení konečného systému tak může výklad pravidel zdanění služeb ve Francii, České republice a Slovenské republice spolu s praktickými příklady uvedenými v této práci sloužit podnikatelům, kteří obchodují na mezinárodní úrovni a potřebují se orientovat v daňových zákonech zemí jejich partnerů. Přínosem práce je i srovnání národních legislativ a upozornění na rozdílnou úpravu DPH v oblasti služeb v těchto zemích.

## **I. Summary**

Replacing existing systems of cascade taxes, the value added tax was introduced as a neutral and transparent tax system which would ensure efficient single market in Europe. Member states of the European Union are obliged to implement common provisions set in the Council Directive 2006/112/EC into their national legislation. Apart from standard rules of the harmonizing directive, the national tax authorities can adopt specific rules based on provisions that are not mandatory to implement and derogations. Value added tax is an important source of revenue, that's why tax fraud and low effectiveness of the tax collection system present a serious problem. VAT Gap estimated as the difference between expected VAT revenues and VAT collected varies between the Member States. A reform of the current VAT system is planned in order to make it more fraud proof. During the transition period before the definitive VAT system will be established, the European Commission proposed quick fixes intended to improve the current system. The definitive VAT system will be founded on the principle of destination meaning that the supplies of goods and services will be taxed in the Member State of destination. Nevertheless, the new system raises doubts of the experts who points out that the reform won't create a more efficient and fraud proof VAT system.

The presented diploma thesis deals with VAT rules applied to supply of services as settled by the VAT directive. The main aim of the work is to analyze the application of the VAT law by Czech Republic, France and Slovakia. The work also describes how the selected countries have made use of derogations and compulsory provisions. Countries apply the general rules on services in compliance with the VAT directive, no discrepancies have been found. In spite of the harmonization, the comparative study of the national jurisdictions detected differences between selected Member States due to discretion allowed to the Member States. France has been evaluated as the country using the most of the options available to the Member States while Slovakia uses very little. Business providing services abroad should therefore be acquainted with national legislation of all Member States which means a difficult task and important compliance costs.

### **Keywords**

Value Added Tax, VAT Directive, Services, VAT Compliance

### **JEL Classification**

H25 Business Taxes and Subsidies including sales and value-added (VAT)

H26 Tax Evasion and Avoidance

## II. Seznam použitých zdrojů

- Beetschen, A. (2010). *TVA et territorialité des services*. Levallois-Perret: Éditions Francis Lefebvre.
- Benda, V., & Tomíček, M. (2017). *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů* (Vydání sedmé aktualizované). Praha: BOVA POLYGON.
- Bilová, V., & Kulková, R. (2018). MOSS – zvláštní režim jednoho správního místa u daně z přidané hodnoty v praxi českého správce daně. *Bulletin Komory daňových poradců*, 2018 (2), s. 25–28.
- CASE. (2018). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*. TAXUD/2015/CC/131. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2018\\_vat\\_gap\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf).
- Code général des impôts, CGI.
- Český statistický úřad. (2018). *Zahraniční obchod ČR – roční údaje – 2017*. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/zahranicni-obchod-cr-rocni-udaje-2016#>.
- De La Feria, R. (2018). The Definitive VAT System: Breaking with Transition. *EC Tax Review*, 27 (3), s. 122–126. Dostupné z: <http://eprints.whiterose.ac.uk/129385/3/RdlF-Editorial-ECTaxReview2018%20-%20final.pdf>.
- Di Vita, P., Larcher, I., Neulat, G., & Viutti, S. (2018). *TVA 19*. Levallois-Perret: Éditions Francis Lefebvre.
- Evropská komise. (2019a). *Taxation: Commission refers Austria to the Court for its failure to align with EU VAT rules for travel agents*. Dostupné z: [https://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-19-2773\\_en.htm](https://europa.eu/rapid/press-release_IP-19-2773_en.htm).
- Evropská komise. (2019b). *Jak členské státy v roce 2018 dodržovaly právo EU? Úsilí přináší výsledky, ale stále je co zlepšovat*. Dostupné z: [https://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-19-3030\\_cs.htm](https://europa.eu/rapid/press-release_IP-19-3030_cs.htm).
- Finančná správa SR (2019). *14/DPH/2019/MP - Metodický pokyn k osobitnej úprave Mini One Stop Shop – úprava pre Úniu – § 68, § 68b a § 68c zákona o DPH*. Do-

stupné

z: [https://www.financnasprava.sk//\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_do\\_k/Dane/Metodicke\\_pokyny/Nepriame\\_dane/2019/2019.07.17\\_MOSS.pdf](https://www.financnasprava.sk//_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_do_k/Dane/Metodicke_pokyny/Nepriame_dane/2019/2019.07.17_MOSS.pdf).

Finančná správa SR. (2018). *Metodický pokyn k prenosu daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov*. Dostupné z: [https://www.financnasprava.sk//\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_do\\_k/Dane/Metodicke\\_pokyny/Nepriame\\_dane/2018.01.05\\_MP\\_stav\\_prace.pdf](https://www.financnasprava.sk//_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_do_k/Dane/Metodicke_pokyny/Nepriame_dane/2018.01.05_MP_stav_prace.pdf).

Finanční správa ČR. (2017). *Zápis z jednání Koordinačního výboru GFŘ s Komorou daňových poradců ze dne 15. 11. 2017, příspěvek 509/15.11.17 DPH režim u školení určených pro omezený okruh účastníků*. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis\\_KV\\_KDP\\_2017-11.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV_KDP_2017-11.pdf).

Galočík, S. (2018). *DPH 2018: výklad s příklady*. Praha: Grada.

Grigore, M. Z., & Gurău, M. (2018). Reform of Rules on EU VAT. *Challenges of the Knowledge Society*, 12, s. 866–871. Dostupné z: <https://doaj.org/article/48275430ffb3483884d0ae2e4492005a>.

Hrdinková, M., & Štulajterová, H. (2018). Plošný reverse charge. *Bulletin Komory daňových poradců*, 2018 (4), s. 28–33.

Hrušová, R. (2018). Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise. *Bulletin Komory daňových poradců*, 2018 (4), s. 12–16.

Kryl, S., & Klímová, R. (2018). Praktická úskalí konečného systému DPH. *Bulletin Komory daňových poradců*, 2018 (4), s. 17–20.

Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika* (6., aktualizované vydání). Praha: Wolters Kluwer.

Lamensch, M. (2019). Trust: a Sustainable Option for the Future of the EU VAT System?. *International VAT monitor*, 30 (2), s. 53–54.

Langerová, D., & Nováková, M. (2019). *DPH v kostce 2019*. Praha: Verlag Dashöfer.

Michalik, T. (2017). How the European Commission and European countries fight VAT fraud. *BRE Bank - CASE Seminar Proceedings*, (147), s. 10–33. Dostupné

z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=e5h&AN=124121409&lang=cs&site=eds-live>.

Nariadení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:32010R0904>.

Nerudová, D. (2014). *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. (4. vydání). Praha: Wolters Kluwer.

Petrosino, N. (2019). Are You Ready for the Tax Technology?. *International VAT monitor*, 30 (2), s. 59–63.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. prosince 2010 ve věci C-31/10 Minerva Kulturreisen GmbH vs Finanzamt Freital.

Směrnice Rady (EU) 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o dočasné používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání zboží a poskytnutí služeb nad určitou prahovou hodnotu. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L2057&from=EN>.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20190101&rid=1>.

Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru* (7. aktualizované a přepracované vydání). Praha: Leges.

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.



### III. Seznam tabulek a grafů

Tabulka 1: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Francie. Služby poskytované osobě povinné k dani.....	70
Tabulka 2: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy České republiky. Služby poskytované osobě povinné k dani .....	70
Tabulka 3: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Slovenské republiky. Služby poskytované osobě povinné k dani.....	70
Tabulka 4: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Francie. Služby poskytované osobě nepovinné k dani.....	71
Tabulka 5: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Francie. Dlouhodobý nájem dopravního prostředku osobě nepovinné k dani .....	71
Tabulka 6: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy České republiky. Dlouhodobý nájem dopravního prostředku osobě nepovinné k dani.....	72
Tabulka 7: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Slovenské republiky. Dlouhodobý nájem dopravního prostředku osobě nepovinné k dani .....	72
Tabulka 8: Transpozice článku 59a směrnice 2006/112/ES do národních legislativ .....	73
Tabulka 9: Transpozice článku 194 Směrnice 2006/112/ES do národní legislativy Francie, České republiky a Slovenska.....	74
Tabulka 10: Registrační povinnost tuzemských osob povinných k dani ve Francii, České republice a Slovenské republice .....	75
Tabulka 11: Registrační povinnost zahraničních osob při poskytnutí služby, u které se místo plnění určí dle zvláštních pravidel ve Francii, v České republice nebo ve Slovenské republice.....	75
Tabulka 12: Sazby daně uplatňované u služeb ve Francii, České republice a Slovenské republice .....	77
Tabulka 13: Některé služby, u kterých se uplatňuje snížená sazba daně ve Francii, České republice a Slovenské republice .....	78
Tabulka 14: Plnění osvobozená od daně podle odchylných ustanovení ve Francii, České republice a Slovenské republice .....	78
Tabulka 15: Povinnosti plátců ve Francii, České republice a Slovenské republice .....	79
Graf 1: Mezera ve výběru DPH v letech 2012–2016 .....	77

#### **IV. Seznam použitých zkratk a pojmů**

ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
EUR	euro
SR	Slovenská republika
<i>český zákon</i>	zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, platný v České republice
<i>členský stát</i>	členský stát Evropské unie
<i>daň</i>	daň z přidané hodnoty
<i>francouzský zákoník</i>	Code général des impôts, tj. obecný daňový zákoník platný ve Francii
<i>slovenský zákon</i>	zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platný ve Slovenské republice
<i>směrnice o DPH</i>	směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
<i>třetí země</i>	stát, který není členem Evropské unie
<i>zahraniční osoba</i>	osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu na území členského státu Evropské unie, ve kterém je splatná daň

#### **V. Seznam příloh**

Příloha 1: Rozdílová tabulka vybraných článků směrnice 2006/112/ES a článků národních předpisů ve Francii, České republice a na Slovensku .....	90
Příloha 2: Přiznání k dani z přidané hodnoty, Česká republika.....	91
Příloha 3: Přiznání k dani z přidané hodnoty, Francie.....	93
Příloha 4: Přiznání k dani z přidané hodnoty, Slovenská republika .....	95

## VI. Přílohy

### Příloha 1: Rozdílová tabulka vybraných článků směrnice 2006/112/ES a článků národních předpisů ve Francii, České republice a na Slovensku

Oblast působnosti	Směrnice 2006/112/ES	CGI	Zákon č. 235/2004 Sb.	Zákon č. 222/2004 Z. z.
osoba povinná k dani pro účely určení místa plnění	článek 43	článek 259-0	§ 9 odst. 3	§ 15 odst. 4
služby poskytované os. povinné k dani	článek 44	článek 259-1°	§ 9 odst. 1	§ 15 odst. 1
služby poskytované os. nepovinné k dani	článek 45	článek 259-2°	§ 9 odst. 2	§ 15 odst. 2
služby zprostředkovatele	článek 46	článek 259 A-7°	§ 10e	§ 16 odst. 13
služby související s nemovitostí	článek 47	článek 259 A-2°	§ 10	§ 16 odst. 1
přepravní služby	článek 48 až 52	článek 259 A-3° a 259 A-4°	§ 10a a § 10f	§ 16 odst. 4 až 7
služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobné	články 53 a 54	článek 259 A-5°	§ 10b	§ 16 odst. 3
vedlejší přepravní služby a služby oceňování movitého majetku a práce na movitém majetku	článek 54	článek 259 A-6°	§ 10g	§ 16 odst. 8 a 9
restaurační a cateringové služby	článek 55 a 57	článek 259 A-5°	§ 10c	§ 16 odst. 10 až 12
nájem dopravního prostředku	článek 56	článek 259 A-1°	§ 10d	§ 16 odst. 2
telekomunikační a elektronické služby, služby rozhlasového a televizního vysílání	článek 58	článek 259 D	§ 10i	§ 16 odst. 14, 15, 18 a 19
vybrané služby poskytnuté osobě nepovinné k dani mimo EU	článek 59	článek 259 B	§ 10h	§ 16 odst. 16 a 17
kritérium skutečného užití	článek 59a	článek 259 C	§ 9a a § 10d	-
uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň	článek 63 a 65	článek 269-1a, 269-2a a 269-2 b bis	§ 20a, § 21, § 24 a § 24a	§ 19 odst. 2 a 4
	článek 64	článek 269-1a bis a 269-1a quater	§ 24 a § 24a	§ 19 odst. 3
uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň - odchylky	článek 66	článek 269-2 c	§ 21 odst. 3	-
osoba povinná přiznat daň	článek 193	článek 283-1	§ 108 odst. 1	§ 69 odst. 1
povinný přenos daňové povinnosti na příjemce	článek 194	článek 283-2	§ 108 odst. 3	§ 69 odst. 3
volitelný přenos daňové povinnosti na příjemce	článek 196	článek 283-1	§ 108 odst. 3	§ 69 odst. 2
tuzemský přenos daňové povinnosti	článek 199 až 199c	článek 283-2-sexies až 283-2-decies	§ 92a až § 92g	§ 69 odst. 12
osvobození od daně	články 131 až 165	články 261 až 263	§ 51 až § 71g	§ 28 až § 48a

## Příloha 2: Přiznání k dani z přidané hodnoty, Česká republika

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.  
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

**A. ODDÍL**  
Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu  
Územní pracoviště v, ve, pro  
Daňové identifikační číslo  
Rodné číslo / IČ  
řádné      dodatečné      opravné  
Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne  
Počet příloh / listů

**PŘIZNÁNÍ**  
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc      čtvrtletí      rok  
za období od      do

Plátce daně § 6 až § 6f	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 5a	Neplátce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

**Právníká osoba:** Název právnické osoby  
Fyzická osoba: Příjmení      Jméno      Titul  
Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:  
a) obec      b) PSČ      c) telefon  
d) ulice (nebo část obce)      e) číslo popisné / orientační  
f) e-mail      g) stát  
Hlavní ekonomická činnost

**B. ODDÍL**  
PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ  
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě:      Kód podepisující osoby:  
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby  
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby  
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),  
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)  
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě  
Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu  
Datum      Otisk razítka      Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu  
Kontaktní osoba      Telefon

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 21

1

## C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				<b>Hodnota</b>	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21		
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
<b>III. Doplnující údaje</b>					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třistranného obchodu (§ 17) prostřední osobou		Pořízení zboží	30		
		Dodání zboží	31		
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g			32		
Oprava daně v případě nedobytné pohledávky (§ 46 a násl., resp. § 74a)		Věřitel	33		
		Dlužník	34		
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79d		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46			
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47			
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		51	<b>S nárokem na odpočet</b>	<b>Bez nároku na odpočet</b>	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	<b>Koeficient (%)</b>	<b>Odpočet</b>	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	<b>Vypořádací koeficient (%)</b>	<b>Změna odpočtu</b>	
<b>VI. Výpočet daně</b>					
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)			62		
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		
Vlastní daň (62 – 63)			64		
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		

Příloha 3: Přiznání k dani z přidané hodnoty, Francie



**PÉRIODE DE DÉCLARATION** Du / / au / /

Horaires d'ouverture sur [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr), rubrique « Contact »

Adresse du service	
Identification du destinataire	Nom ou dénomination
	Adresse

Rayer les indications imprimées par ordinateur qui ne correspondent plus à la situation exacte de l'entreprise, rectifiez-les en rouge.

SIE	Numéro de dossier	Clé	Période	CM	OPT	Code service	Régime

N° d'identification de l'établissement (SIRET) \_\_\_\_\_  
N° de TVA intracommunautaire (ne concerne pas les DOM) \_\_\_\_\_

<b>ATTENTION : ce cadre est réservé aux entreprises relevant de la DGE qui ont opté pour le régime de consolidation du recouvrement de la TVA au niveau du groupe (art. 1693 ter du CGI), celles-ci doivent cocher impérativement la case ci-contre (y compris la société tête de groupe en tant que membre)</b>	0005	<input type="checkbox"/>
<b>Si vous n'avez à remplir aucune ligne de ce formulaire (déclaration « néant »), veuillez cocher la case à droite</b>	0010	<input type="checkbox"/>

**MODALITÉS DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT (voir notice 3310-NOT-SD)**

PAIEMENT, DATE, SIGNATURE	RÉSERVÉ À L'ADMINISTRATION
Date : ..... Signature : .....	Somme : Date : .....
Téléphone : .....	N° PEC _____
Paiement par virement bancaire : <input type="checkbox"/>	N° d'opération _____
Paiement par imputation * : <input type="checkbox"/>	Si vous payez par virement(s), précisez-en le nombre : _____
* (joindre l'imprimé n° 3516 disponible sur <a href="http://www.impots.gouv.fr">www.impots.gouv.fr</a> ou auprès de votre service des impôts).	Pénalités
	Taux 5 % : 9005
	Taux % : 9006
	Taux % : 9007
	Date de réception

**CADRE RÉSERVÉ À LA CORRESPONDANCE**


Vous devez déclarer et payer votre TVA par transfert de fichier ou par internet.  
Des informations complémentaires sont disponibles sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) rubrique « professionnels ».



A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES				
OPÉRATIONS IMPOSABLES (H.T.)		OPÉRATIONS NON IMPOSABLES		
01	Ventes, prestations de services	0979	04 Exportations hors UE	0032
02	Autres opérations imposables	0981	05 Autres opérations non imposables	0033
2A	Achats de prestations de services intracommunautaires (article 283-2 du code général des impôts)	0044	5A Ventes à distance taxables dans un autre État membre au profit des personnes non assujetties – Ventes BtoC	0047
2B	Importations (entreprises ayant opté pour le dispositif d'autoliquidation de la TVA à l'importation).	0045	06 Livraisons intracommunautaires à destination d'une personne assujettie- Ventes BtoB	0034
03	Acquisitions intracommunautaires	0031	6A Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid non imposables en France	0029
3A	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid imposables en France	0030	07 Achats en franchise	0037
3B	Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France (article 283-1 du code général des impôts)	0040	7A Ventes de biens ou prestations de services réalisées par un assujetti non établi en France (article 283-1 du code général des impôts)	0043
3C	Régularisations (important : cf. notice)	0036	7B Régularisations (important : cf. notice)	0039
B DÉCOMPTÉ DE LA TVA À PAYER				
TVA BRUTE		Base hors taxe	Taxe due	
<b>Opérations réalisées en France métropolitaine</b>				
08	Taux normal 20 %	0207		
09	Taux réduit 5,5 %	0105		
9B	Taux réduit 10 %	0151		
<b>Opérations réalisées dans les DOM</b>				
10	Taux normal 8,5 %	0201		
11	Taux réduit 2,1 %	0100		
12				
<b>Opérations imposables à un autre taux (France métropolitaine ou DOM)</b>				
13	Anciens taux	0900		
14	Opérations imposables à un taux particulier (décompte effectué sur annexe 3310 A)	0950		
15	TVA antérieurement déduite à reverser		0600	
5B	Sommes à ajouter, y compris acompte congés (exprimées en euro)		0602	
		16	<b>Total de la TVA brute due (lignes 08 à 5B)</b>	
		7C	<b>Dont TVA sur importations bénéficiant du dispositif d'autoliquidation</b>	0046
		17	<b>Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires</b>	0035
		18	<b>Dont TVA sur opérations à destination de Monaco</b>	0038
<b>TVA DÉDUCTIBLE</b>				
19	Biens constituant des immobilisations		0703	
20	Autres biens et services		0702	
21	Autre TVA à déduire (dont régularisation sur de la TVA collectée [cf. notice] .....		0059	
22	Report de crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration		8001	
2C	Sommes à imputer, y compris acompte congés (exprimées en euro)		0603	
22A	Indiquer le coefficient de taxation unique applicable pour la période s'il est différent			
		23	<b>Total TVA déductible (ligne 19 à 2C)</b>	
		24	<b>Dont TVA déductible sur importations</b>	0710
CRÉDIT				
25	Crédit de TVA (ligne 23 – ligne 16)	0705	28 <b>TVA nette due (ligne 16 – ligne 23).</b>	
26	Remboursement de crédit demandé sur formulaire n° 3519 joint	8002	29 Taxes assimilées calculées sur annexe n° 3310 A-SD	9979
AA	Crédit de TVA transféré à la société tête de groupe sur la déclaration récapitulative 3310-CA3G	8005	Total à payer acquitté par la société tête de groupe sur la déclaration récapitulative 3310-CA3G (lignes 28 + 29)	9991
27	Crédit à reporter (ligne 25 – ligne 26 – ligne AA) (Cette somme est à reporter ligne 22 de la prochaine déclaration)	8003	32 <b>Total à payer (lignes 28 + 29 – AB)</b> (N'oubliez pas de joindre le règlement correspondant)	
<b>Attention ! Une situation de TVA créditrice (ligne 25 servie) ne dispense pas du paiement des taxes assimilées déclarées ligne 29.</b>				

Les dispositions des articles 39 et 40 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, garantissent les droits des personnes physiques à l'égard des traitements des données à caractère personnel.  
Si vous réalisez des opérations intracommunautaires, pensez à la déclaration d'échanges de biens (livraisons de biens) ou à la déclaration européenne de services (prestations de services) à souscrire auprès de la Direction Générale des Douanes et des Droits indirects (cf. notice de la déclaration CA3).

**Příloha 4: Přiznání k dani z přidané hodnoty, Slovenská republika**

DPHv18_1		<b>DAŇOVÉ PRIZNANIE</b>			
<b>DPH</b>		<b>DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY</b>			
<p>Číselné údaje sa zarovnávajú vpravo, ostatné údaje sa píšú zľava. Nevyplnené riadky sa ponechávajú prázdne.          Údaje sa vyplňajú paličkovým písmom (podľa tohto vzoru), písacím strojom alebo tlačiarňou, a to čiernou alebo tmavomodrou farbou.</p>					
<p>Á Ā B Ć D Ę F G H Í J K L M N O P Q R Ś T Ú V X Ý Ź 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9</p>					
Identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty S K		Druh priznania (vyznačí sa x) <input type="checkbox"/> riadne      Dátum zistenia skutočnosti na podanie <input type="checkbox"/> opravnené           dodatočného daňového priznania <input type="checkbox"/> dodatočné      .      .		Zdaňovacie obdobie Mesiac      Štvrťrok      Rok (01 - 12)      (1 - 4)	
Daňové identifikačné číslo / Rodné číslo _____		<input type="checkbox"/> Platiteľ dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“) <input type="checkbox"/> Iná osoba registrovaná pre daň <input type="checkbox"/> Osoba povinná podať daňové priznanie podľa § 78 ods. 3, 4 a 9 zákona <input type="checkbox"/> Zdaniteľná osoba podľa § 3 ods. 5 zákona uplatňujúca odpočítanie dane <input type="checkbox"/> Daňový zástupca podľa § 69a zákona <input type="checkbox"/> Daňový zástupca podľa § 69aa zákona (vyznačí sa x)		Daňový úrad _____	
V zdaňovacom období nevznikla daňová povinnosť ani nárok na odpočítanie dane (vyznačí sa x)					
Názov alebo obchodné meno právnickej osoby alebo meno a priezvisko fyzickej osoby _____ _____ _____					
Adresa sídla alebo trvalého pobytu Ulica _____ Číslo _____ PSČ _____ Obec _____ Telefónne číslo _____ Emailová adresa _____					
Meno a priezvisko osoby oprávnenej na podanie daňového priznania za osobu podávajúcu daňové priznanie Telefónne číslo _____ Emailová adresa _____					
Vyhlasujem, že uvedené údaje sú správne a úplné. Dátum _____		Odtlačok pečiatky a podpis osoby podávajúcej daňové priznanie alebo osoby oprávnenej na podanie daňového priznania za osobu podávajúcu daňové priznanie			
<b>Záznamy daňového úradu</b>					
_____ Miesto pre evidenčné číslo			_____ Odtlačok prezentačnej pečiatky daňového úradu		



S K



		Základ dane		Daň	
Dodanie tovaru a služby podľa § 8 a 9 zákona	znižená sadzba dane	01		02	
	základná sadzba dane	03		04	
Nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 a 11a zákona	znižená sadzba dane	05		06	
	základná sadzba dane	07		08	
Tovary a služby, pri ktorých prijemca platí daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona		09		10	
Služby, pri ktorých prijemca platí daň podľa § 69 ods. 3 zákona		11		12	
Tovary, pri ktorých druhý odberateľ platí daň podľa § 69 ods. 7 zákona		13		14	
Dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane		15			
z toho:	podľa § 43 ods. 1 a 4 zákona	16			
	podľa § 46, 47 a § 48 ods. 8 zákona	17			
Daňová povinnosť pri zrušení registrácie podľa § 81 zákona				18	
<b>Daň celkom</b>				19	
<b>Odpočítanie dane celkom</b> podľa § 49 až 54a zákona		znižená sadzba dane		20	
		základná sadzba dane		21	
z toho:	podľa § 51 ods.1 písm. a) zákona	znižená sadzba dane		22	
		základná sadzba dane		23	
	podľa § 51 ods. 1 písm. d) zákona	znižená sadzba dane		24	
		základná sadzba dane		25	
Rozdiel v základe dane a v dani po oprave podľa § 25 ods. 1 až 3 zákona (+/-)		26		27	
Oprava odpočítanej dane podľa § 53 zákona (+/-)				28	
Odpočítanie dane pri registrácii platiteľa dane podľa § 55 zákona				29	
Vrátenie dane cestujúcim pri vývoze tovaru podľa § 60 zákona				30	
<b>Vlastná daňová povinnosť</b>				31	
<b>Nadmerný odpočet</b>	<input type="checkbox"/> Splnenie podmienok podľa § 79 ods. 2 zákona (vyznačí sa x)			32	
Nadmerný odpočet odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti podľa § 79 zákona				33	
<b>Vlastná daňová povinnosť na úhradu</b>				34	
Trojstranný obchod podľa § 45 zákona		35		36	
ÚDAJE DODATOČNÉHO DAŇOVÉHO PRIZNANIA		37		38	
		Rozdiel oproti poslednej známej vlastnej daňovej povinnosti alebo nadmernému odpočtu (+/-)		Daň na úhradu (+/-)	