



EVROPSKÁ KOMISE
GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ
PRO DANĚ A CELNÍ UNII
Nepřímé daně a daňová správa
Daň z přidané hodnoty

Zveřejněno dne 3. dubna 2014

Vysvětlivky

ke

změnám místa poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb v souvislosti s DPH v EU, jež vstoupí v platnost v roce 2015

(Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 1042/2013)

Vyloučení odpovědnosti: Tyto vysvětlivky nejsou právně závazné a představují pouze praktické a neformální vodítko k tomu, jak by podle názoru Generálního ředitelství pro daně a celní unii Evropské komise mělo být uplatňováno právo EU.

Tyto vysvětlivky si kladou za cíl přispět k lepšímu porozumění právním předpisům upravujícím DPH v EU. Sestavily je útvary Komise, a jak je uvedeno ve vyloučení odpovědnosti na první straně, nejsou právně závazné.

Tyto vysvětlivky nejsou vyčerpávající. Ačkoli se v nich tedy uvádí mnoho podrobných informací, určitými aspekty se nezabývají.

Při zájmu o určité téma se jako vhodný postup doporučuje prostudovat si celou kapitolu, která se na toto konkrétní téma zaměřuje.

- **Jaký je účel vysvětlivek?**

Tyto vysvětlivky si kladou za cíl **přispět k lepšímu porozumění právním předpisům přijatým na úrovni EU**, v tomto případě především prováděcímu nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby. Tyto vysvětlivky, jež jsou zveřejněny téměř devět měsíců přede dnem, kdy začnou platit nová pravidla pro místo poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb, tedy před 1. lednem 2015, by měly členským státům a podnikům umožnit připravit se včas na nadcházející změny a lépe a jednotněji se jim také přizpůsobit.

- **Co najdete ve vysvětlivkách?**

Vysvětlivky je třeba chápat jako **orientační nástroj**, který lze použít k vyjasnění praktického uplatňování nových pravidel pro místo poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb. Pomáhají porozumět určitým otázkám, které s sebou jednotlivé články prováděcího nařízení č. 1042/2013 nesou.

- **Charakteristika vysvětlivek**

Vysvětlivky jsou kolektivním dílem: přestože je pro účely prezentace na svých internetových stránkách vydává Generální ředitelství pro daně a celní unii (GŘ TAXUD), jsou výsledkem diskusí s členskými státy i podniky. Členské státy a podniky přispěly k jejich vytváření tím, že nejprve zaslaly své podněty Komisi a následně se účastnily pracovního semináře v rámci programu Fiscalis, který se konal v Nizozemsku. V neposlední řadě se pak k vysvětlivkám konaly konzultace s členskými státy v rámci výboru pro DPH a konzultace s podniky na setkání *ad hoc*. Je však třeba jasně říci, že útvary Komise nebyly stanovisky členských států a podniků vázány.

Tyto vysvětlivky nejsou právně závazné. Jedná se o praktické a neformální vodítko k tomu, jak podle názoru GŘ pro daně a celní unii uplatňovat právo EU. Nelze je považovat za názory Komise jako takové a Komise není žádným z názorů, jež jsou v nich vyjádřeny, vázána.

Vysvětlivky nenahrazují pokyny výboru pro DPH, které v legislativním procesu mají samostatnou úlohu. Výbor pro DPH může kromě toho vydat pro tuto oblast pokyny v budoucnu.

Předpokládá se, že judikatura, pokyny výboru pro DPH a poznatky z praxe postupem času názory vyjádřené v těchto vysvětlivkách doplní.

Členské státy mohou také k uplatňování nových pravidel pro DPH upravujících místo poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb vypracovat své vlastní vnitrostátní pokyny.

Tyto vysvětlivky nepostihují všechny problémy: byly do nich zařazeny pouze některé otázky, jejichž vysvětlení se považovalo za žádoucí.

Jsou neustále aktualizovány: nejsou konečným produktem, nýbrž odrážejí stav k určitému okamžiku v souladu s aktuálními poznatky a zkušenostmi.

OBSAH

1.	KLÍČOVÉ PRVKY ZMĚN V DPH V EU, JEŽ VSTOUPÍ V PLATNOST V ROCE 2015	10
1.1	Obecné souvislosti.....	10
1.2	Plnění, na která se změny od roku 2015 vztahují.....	10
1.3	Plnění, na která se změny platné od roku 2015 nevztahují	11
1.4	Příprava na změny platné od roku 2015	11
1.5	Příslušné právní akty	12
1.6	Slovníček pojmů.....	13
2.	TELEKOMUNIKAČNÍ SLUŽBY, SLUŽBY ROZHLASOVÉHO A TELEVIZNÍHO VYSÍLÁNÍ A ELEKTRONICKÉ SLUŽBY (ČLÁNKY 6A, 6B, 7 A PŘÍLOHA I).....	15
2.1	Příslušná ustanovení	15
2.2	Proč bylo potřebné vyjasnění?.....	15
2.3	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?	16
2.3.1	Telekomunikační služby.....	16
2.3.2	Služby rozhlasového a televizního vysílání	16
2.3.3	Elektronické služby	17
2.4	Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení	18
2.4.1	Telekomunikační služby.....	18
2.4.1.1	Mohou být služby podpory považovány za telekomunikační služby?	18
2.4.2	Služby rozhlasového a televizního vysílání	19
2.4.2.1	Kdy jsou pořady „poskytovány široké veřejnosti“?	19
2.4.2.2	Kdy se jedná o pořady pro „simultánní poslech nebo sledování“?	19
2.4.2.3	Jaký je rozdíl mezi službami rozhlasového a televizního vysílání a pořady na vyžádání?	19
2.4.3	Elektronické služby	20
2.4.3.1	Lze služby srovnávání cen a podobné internetové stránky považovat za elektronické služby?	20
2.4.3.2	Co nespadá pod pojem elektronické služby: určité služby hmotné povahy rezervované online	20
2.4.3.3	Zahrnuje odkaz na „rezervaci online“ rezervace provedené prostřednictvím jakéhokoliv zařízení?.....	20
2.4.4	Všechny tři služby obecně.....	21
2.4.4.1	Co když jsou služby sdruženy s jinými dodávkami?	21

3.	ELEKTRONICKÉ A TELEFONNÍ SLUŽBY POSKYTOVANÉ PŘES INTERNET A POSKYTOVANÉ ZPROSTŘEDKOVATELEM (ČLÁNEK 9A)	22
3.1	Příslušná ustanovení	22
3.2	Souvislosti	22
3.3	Proč bylo potřebné vyjasnění?.....	22
3.4	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?	23
3.4.1	Stanovená domněnka	23
3.4.2	Vyvrácení domněnky	24
3.4.3	Uplatnění domněnky – podrobné ukazatele	27
3.4.4	Kdy vyloučit uplatnění domněnky – zpracování platby	32
3.4.5	Podmínky pro vyvrácení domněnky	32
3.4.6	Kdy domněnku nelze vyvrátit	34
3.4.7	Jak postupovat v případě, kdy nejméně jeden zprostředkovatel v dodavatelském řetězci vyvrátí domněnku?	35
3.4.8	Jak domněnka uplatní ve vztahu k telefonním službám poskytovaným přes internet?	42
3.5	Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení	42
3.5.1	Kdy platí článek 9a? (schéma)	42
3.5.2	Proč tato domněnka není zařazena vedle ostatních domněnek?.....	43
3.5.3	Proč se tato domněnka nevztahuje na služby rozhlasového a televizního vysílání?	43
3.5.4	Co jsou to telekomunikační sítě?.....	44
3.5.5	Co je to rozhraní nebo portál?	44
4.	MÍSTO, KDE JE USAZENA PRÁVNICKÁ OSOBA NEPOVINNÁ K DANI (ČLÁNEK 13A)	45
4.1	Příslušná ustanovení	45
4.2	Souvislosti	45
4.3	Proč bylo potřebné vyjasnění?.....	45
4.4	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?	46
5.	STATUS PŘÍJEMCE, KTERÝ NESDĚLIL SVÉ IDENTIFIKAČNÍ ČÍSLO PRO DPH (ČLÁNEK 18)	47
5.1	Příslušná ustanovení	47
5.2	Souvislosti	47
5.3	Proč bylo potřebné vyjasnění?.....	47
5.4	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?	48
5.5	Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení	49

5.5.1	Je poskytovatel povinen zacházet s příjemcem bez identifikačního čísla pro DPH jako s konečným spotřebitelem?.....	49
5.5.2	Jak by měl poskytovatel zacházet s příjemcem, který je usazen mimo EU?.....	49
5.5.3	Proč bylo v čl. 18 odst. 2 použito slovo „může“ místo slova „musí“?	49
5.5.4	Jaké jsou následky, pokud se poskytovatel rozhodne nevyužít možnosti podle čl. 18 odst. 2 druhého pododstavce?	49
5.5.5	Co musí poskytovatel učinit, pokud mu příjemce později své identifikační číslo pro DPH sdělí?.....	50
5.5.6	Kdy by měl příjemce sdělit své identifikační číslo pro DPH?	50
5.5.7	Může příjemce, který je osobou povinnou k dani, ale s nímž poskytovatel zacházel jako s osobou nepovinnou k dani, získat zpět DPH, kterou mu poskytovatel naučtoval?	50
5.5.8	Jak postupovat v případě, kdy příjemce sdělí identifikační číslo pro DPH, ale poskytovatel má pochybnosti o statusu příjemce či postavení, v němž jedná?.....	50
5.5.9	Je možnost, kterou stanoví čl. 18 odst. 2 druhý pododstavec, v rozporu s požadavkem na uvedení identifikačního čísla pro DPH na fakturu, který některé členské státy stanoví jako podmínku pro to, aby poskytovatel nemusel účtovat DPH v případě přeshraničního poskytnutí služeb?	51
6.	PŘÍJEMCE USAZENÝ ČI OBVYKLE SE ZDRŽUJÍCÍ VE VÍCE NEŽ JEDNÉ ZEMI (ČLÁNEK 24)	52
6.1	Příslušná ustanovení	52
6.2	Souvislosti	52
6.3	Proč bylo potřebné vyjasnění?.....	52
6.4	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?	52
6.5	Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení	53
6.5.1	Jak by měly být domněnky, které stanoví články 24a a 24b, použity v případě, kdy je příjemce usazen či se obvykle zdržuje ve více než jedné zemi?	53
6.5.2	Jak by se měl použít článek 24f o důkazech v případě, že příjemce je usazen či se obvykle zdržuje ve více než jedné zemi?.....	53
7.	DOMNĚNKY TÝKAJÍCÍ SE MÍSTA PŘÍJEMCE (ČLÁNKY 24A A 24B).....	54
7.1	Příslušná ustanovení	54
7.2	Souvislosti	54
7.3	Proč bylo potřebné vyjasnění?.....	54
7.4	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?.....	55

7.4.1	Domněnky použitelné při poskytnutí služeb podnikem jinému podniku i při poskytnutí služeb podnikem konečnému spotřebiteli	55
7.4.1.1	Poskytnutí digitálních služeb na fyzickém místě poskytovatele	56
7.4.1.2	Poskytnutí digitálních služeb na fyzickém místě poskytovatele na palubě dopravního prostředku	57
7.4.2	Domněnky, které platí pouze při poskytnutí služby podnikem konečnému spotřebiteli	58
7.4.2.1	Poskytnutí digitálních služeb prostřednictvím pevné linky	58
7.4.2.2	Poskytnutí digitálních služeb prostřednictvím mobilních sítí	59
7.4.2.3	Poskytnutí digitálních služeb s použitím dekodéru	59
7.4.2.4	Poskytnutí jiných digitálních služeb	60
7.5	Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení	60
7.5.1	Jaký je vzájemný vztah jednotlivých domněnek? (schéma)	60
7.5.2	Co se rozumí přístupovým bodem Wi-Fi?	61
7.5.3	Vztahuje se domněnka týkající se poskytnutí služeb na fyzickém místě i na předplacené služby?	61
7.5.4	Která z domněnek má přednost, pokud hrozí jejich kolize?	61
7.5.5	Jak by se mělo řešit poskytnutí služeb prostřednictvím SIM karty v případě, kdy se mezinárodní směrový kód země vztahuje i na území, jež jsou z působnosti DPH EU vyloučena?	62
7.5.6	Jak rozumět odkazu na „pevnou linku“?	63
8.	VYVRACENÍ DOMNĚNEK (ČLÁNEK 24D)	64
8.1	Příslušná ustanovení	64
8.2	Souvislosti	64
8.3	Proč bylo potřebné vyjasnění?	64
8.4	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?	64
8.4.1	Vyvrácení poskytovatelem	64
8.4.2	Vyvrácení domněnky správcem daně	65
8.5	Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení	66
8.5.1	Musí poskytovatel v případě, že se použije domněnka, vyhledávat další důkazy?	66
8.5.2	Lze domněnky vždy vyvrátit?	66
8.5.3	Lze vyvrátit domněnku uvedenou v článku 24a, pokud se služba poskytuje osobě povinné k dani?	67

8.5.4	Lze domněnku uvedenou v článku 24a vyvrátit v případě, že daný členský stát uplatňuje pravidlo o skutečném použití a využití uvedené v článku 59a směrnice o DPH?	67
9.	DŮKAZY K URČENÍ MÍSTA PŘÍJEMCE A VYVRACENÍ DOMNĚNEK (ČLÁNEK 24F)	68
9.1	Příslušná ustanovení	68
9.2	Souvislosti	68
9.3	Proč bylo potřebné vyjasnění?	68
9.4	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?	68
9.5	Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení	69
9.5.1	Co zahrnují „jiné informace důležité z obchodního hlediska“?	69
9.5.2	Co lze a nelze považovat za „fakturační adresu“?	70
9.5.3	Jaký je vztah mezi článkem 24f (seznam důkazů) a čl. 24d odst. 1 (vyvrácení zvláštní domněnky poskytovatelem)?	70
9.5.4	Jak podrobné informace poskytovatel k ověření důkazu potřebuje?	70
9.5.5	Kdy je třeba dvou a kdy tří důkazů, které si neprotiřečí?	71
9.5.6	Co když si jednotlivé důkazy protiřečí?	71
9.5.7	Co když poskytovatel v souvislosti s čl. 24b písm. d) nemá k dispozici dva důkazy, které si neprotiřečí?	72
9.5.8	Co jsou to náznaky nesprávného použití nebo zneužití ze strany poskytovatele uvedené v čl. 24d odst. 2?	72
9.5.9	Do jaké míry se může poskytovatel spolehnout na informace poskytnuté třetí stranou (zejména poskytovatelem platebních služeb)?	73
9.5.10	Uplatňování pravidel o ochraně údajů ve světle změn v oblasti DPH, jež začnou platit v roce 2015	73
10.	POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB V HOTELECH A PODOBNÝCH MÍSTECH (ČLÁNEK 31C)	74
10.1	Příslušná ustanovení	74
10.2	Proč bylo potřebné vyjasnění?	74
10.3	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?	74
11.	POSKYTNUTÍ VSTUPENEK ZPROSTŘEDKOVATELEM (ČLÁNEK 33A)	75
11.1	Příslušná ustanovení	75
11.2	Souvislosti	75
11.3	Proč bylo potřebné vyjasnění?	75
11.4	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?	75
11.5	Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení	76

11.5.1	Kde se mají zdanit vstupenky rezervované online?	76
12.	PŘECHODNÁ OPATŘENÍ (ČLÁNEK 2 NAŘÍZENÍ Č. 1042/2013)	77
12.1	Příslušná ustanovení	77
12.2	Souvislosti	77
12.3	Proč bylo potřebné vyjasnění?.....	77
12.4	Jakou mají příslušná ustanovení funkci?	78
12.5	Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení	78
12.5.1	Platby na účet provedené před poskytnutím služby	78
12.5.2	Jak vydání faktury ovlivní místo poskytnutí služby?	79
12.5.3	Jaké důkazy se vyžadují k doložení toho, že ke zdanitelnému plnění nebo k platbě došlo před 1. lednem 2015?	79
12.5.4	Seznam příkladů	80
13.	PŘÍSLUŠNÁ USTANOVENÍ PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ	82
13.1	Směrnice o DPH	82
13.2	Prováděcí nařízení k DPH	83
13.3	Prováděcí nařízení (EU) č. 1042/2013	91

1. KLÍČOVÉ PRVKY ZMĚN V DPH V EU, JEŽ VSTOUPÍ V PLATNOST V ROCE 2015

1.1 Obecné souvislosti

Od 1. ledna 2015 budou veškerá poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb zdanitelná v místě příjemce. K zajištění řádného zdanění těchto služeb budou muset podniky ze zemí EU i ze zemí mimo EU určit status svého příjemce (osoba povinná k dani či osoba nepovinná k dani) a místo jeho příslušnosti (z jaké země EU či země mimo EU příjemce je).

Tato úprava vyplývá ze změn pravidel pro místo poskytnutí služeb v systému DPH Evropské unie přijatých v roce 2008 v rámci „balíčku o DPH“¹.

Hlavním důvodem pro tyto změny byl záměr uvést uplatňování DPH u těchto služeb do souladu s jednou z hlavních zásad DPH: vzhledem k tomu, že se jedná o spotřební daň, měly by daňové příjmy plynout členskému státu, v němž dojde ke spotřebě zboží nebo služeb.

Stávající pravidla již zajišťují zdanění v zemi příjemce u podniků ze zemí mimo EU, které poskytují telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby příjemcům v Evropské unii.

Do konce roku 2014 je poskytnutí služeb podniky ze zemí EU konečným spotřebitelům daněno v zemi poskytovatele. U služeb poskytnutých konečným spotřebitelům mají tedy podniky se sídlem své ekonomické činnosti v členských státech uplatňující nižší sazby DPH konkurenční výhodu nad podniky se sídlem ekonomické činnosti v jiných členských státech. Nová pravidla pro zdanění na základě země příjemce vytvoří od roku 2015 rovné podmínky, a měla by také zajistit, že příjmy z DPH poplynou členskému státu, v němž došlo ke spotřebě.

1.2 Plnění, na která se změny od roku 2015 vztahují

V období let 2010–2015 vstupují v platnost různé části balíčku o DPH. K hlavním změnám došlo v roce 2010, přičemž jejich součástí byla dvě obecná pravidla pro místo poskytnutí služeb – články 44 a 45 směrnice o DPH. Závěrečná část balíčku o DPH upravující telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby poskytované konečným spotřebitelům vstoupí v platnost v roce 2015.

V souladu s článkem 44 jsou služby poskytované podnikem jinému podniku zdanitelné v místě, kde má podnik, který je příjemcem služby, sídlo své ekonomické činnosti. Platí to rovněž pro telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby, v roce 2015 v tomto ohledu tedy nedojde k žádné změně.

Článek 45 stanoví, že služby poskytnuté podnikem konečnému spotřebiteli jsou zdaněny v zemi, v níž je usazen poskytovatel služby. Na telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby poskytované poskytovatelem usazeným v EU osobě nepovinné k dani, která je zde také usazena nebo se zde zdržuje, se proto vztahuje obecné pravidlo, a tyto služby jsou zdanitelné v zemi, v níž je usazen

¹ [Viz směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby \(Úř. věst. L 44, 20.2.2008, s. 11\).](#)

poskytovatel. Články 58, 59 a 59b (do 31. prosince 2014) stanoví, že poskytnutí těchto služeb do třetích zemí a ze třetích zemí je zdaněno v zemi, v níž je usazen nebo v níž se zdržuje příjemce.

V důsledku změn článku 58 bude od 1. ledna 2015 poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb podnikem konečnému spotřebiteli vždy zdanitelné v zemi příjemce, a to bez ohledu na to, kde je usazen poskytovatel.

Pokud ke skutečné spotřebě poskytnutých služeb dojde mimo Evropskou unii, mohou se členské státy rozhodnout, že využijí pravidlo o skutečném použití a využití služby, jež stanoví čl. 59a písm. a), a toto poskytnutí nezdaní. Ke zdanění služeb skutečně spotřebovaných na svém území mohou členské státy použít pravidlo o skutečném použití a využití služby podle čl. 59a písm. a) pouze v případě, že jsou tyto služby poskytovány příjemcům z třetí země. Toto pravidlo se nevztahuje na služby poskytované příjemcům z některé ze zemí Evropské unie.

1.3 Plnění, na která se změny platné od roku 2015 nevztahují

Pojem „elektronický obchod“ ve svém obecném významu zahrnuje různé typy hospodářské činnosti, včetně dodání zboží nebo poskytnutí služeb prostřednictvím elektronických systémů, jako je např. internet. Změny v systému DPH, které vstoupí v platnost dne 1. ledna 2015, se na všechny tyto činnosti nevztahují. Konkrétně se dotčené změny nevztahují na tyto činnosti: 1) dodání zboží (včetně prodeje na dálku), při kterém se elektronické systémy využívají pouze k zadání objednávky, a 2) poskytnutí služeb, vyjma telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb. Tyto typy plnění nejsou zahrnuty do úpravy zjednodušeného jednoho správního místa.

Změny DPH v roce 2015 mají omezený rozsah a týkají se, jak už bylo vysvětleno výše, **výhradně** telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb. Vztahují se pouze na případy, kdy příjemcem je konečný spotřebitel.

1.4 Příprava na změny platné od roku 2015

Brzy po přijetí balíčku o DPH podnikla Komise různé kroky s cílem dospět na úrovni EU k dohodě o harmonizovanějším přístupu v souvislosti s těmito nadcházejícími změnami. U telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb se Komise soustředila na přípravu potřebného právního rámce s cílem zajistit hladký přechod k novým pravidlům zdanění. Práce v tomto směru se zaměřila jednak na zjednodušené jedno správní místo, tedy způsob, který si může poskytovatel k účtování o DPH splatné v členských státech, v nichž není usazen, zvolit, a jednak na uplatňování pravidel pro místo poskytnutí služby jako takových.

Pokud jde o **zjednodušené jedno správní místo**, útvary Komise již sestavily praktické pokyny², které byly vydány v jazycích Společenství a rovněž v japonštině, čínštině a ruštině. Kromě toho probíhá proces přípravy doporučení ohledně koordinace auditu v souvislosti se zjednodušeným jedním správním místem, přičemž záměrem je, aby tato

² [Telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a služby poskytované elektronicky – Evropská komise.](#)

doporučení, jež jsou důležitá pro podniky, byla zveřejněna na internetových stránkách GŘ pro daně a celní unii.

Pokud jde o **pravidla pro místo poskytnutí služby**, je posledním předpisem v tomto balíčku opatření, jichž bylo ke snazšímu provádění změn plánovaných v roce 2015 zapotřebí, prováděcí nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011 („prováděcí nařízení k DPH“)³.

Účelem opatření, jež jsou zařazena do prováděcího nařízení k DPH, je pouze vyjasnit, jak by měla být chápána a v praxi uplatňována pravidla pro místo poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb, jež stanoví směrnice o DPH.

I nadále platí, podobně jako v případě jakéhokoli jiného poskytnutí služeb či dodání zboží, veškerá ostatní obecná pravidla směrnice o DPH (například o územní použitelnosti, o uskutečnění zdanitelného plnění nebo o daňové povinnosti), ale při rozhodování o správném uplatňování DPH ve vztahu k těmto třem službám je třeba vzít v potaz dopad, který mohou mít konkrétní pravidla týkající se místa poskytnutí a zjednodušeného jednoho správního místa.

Během diskusí, které vedly k přijetí nařízení č. 1042/2013, bylo všeobecně uznáno, že by pro podniky a členské státy byly užitečné podrobnější vysvětlivky.

Účelem těchto vysvětlivek je předložit další, podrobnější informace o praktickém uplatňování ustanovení, která jsou zařazena do prováděcího nařízení k DPH, a to s ohledem na změny týkající se místa poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb, které vstoupí v platnost dne 1. ledna 2015.

1.5 Příslušné právní akty

V těchto vysvětlivkách se odkazuje na následující právní akty:

- směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice 2008/8/ES („směrnice o DPH“),
- prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění nařízení (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013 („prováděcí nařízení k DPH“),
- prováděcí nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby („nařízení č. 1042/2013“).

Všechna příslušná právní ustanovení jsou citována na konci těchto vysvětlivek ve znění platném od 1. ledna 2015. Odkazy na tato ustanovení lze nalézt na začátku každé kapitoly.

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek. Ve všech ostatních případech se konkrétně uvádí, na který právní akt se odkazuje.

³ Ustanovení týkající se služeb spojených s nemovitým majetkem platí až od 1. ledna 2017.

1.6 Slovníček pojmů

„Systémem DPH“ se rozumí systém daně z přidané hodnoty v EU.

Pokud se ve vysvětlivkách odkazuje na **„místo příslušnosti příjemce“**, rozumí se tím místo (země), kde je příjemce usazen, kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje. V některých případech se také označuje jako **„místo příjemce“**.

Pro účely těchto vysvětlivek se **„digitálními službami“** rozumí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby.

„Služby rozhlasového a televizního vysílání“ zahrnují služby, které sestávají ze zvukového a audiovizuálního obsahu, jako jsou rozhlasové a televizní pořady pro simultánní poslech nebo sledování na základě programové skladby poskytované široké veřejnosti prostřednictvím komunikačních sítí poskytovatelem mediálních služeb pod jeho redakční odpovědností (podrobnější informace viz [bod 2.3.2](#)).

„Elektronicky poskytované služby“ („elektronické služby“) zahrnují služby, které jsou poskytovány přes internet nebo elektronickou síť a z jejichž povahy vyplývá, že jejich poskytování je v podstatě automatizované, vyžaduje minimální lidský zásah a není uskutečnitelné bez informačních technologií (podrobnější informace viz [bod 2.3.3](#)).

„Telekomunikačními službami“ se rozumí služby vztahující se k přenosu, vysílání a příjmu signálů, slov, obrazů a zvuků nebo informací jakéhokoli druhu po drátě, rádiovými, optickými nebo jinými elektromagnetickými prostředky, včetně souvisejícího převedení či postoupení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání či příjem, včetně poskytnutí přístupu do celosvětových informačních sítí (podrobnější informace viz [bod 2.3.1](#)).

Služby **„over the top“** – služby, jež lze poskytnout pouze díky spojení, jež je navázáno prostřednictvím komunikačních sítí (tj. nezbytným předpokladem je základní telekomunikační služba), a jež tudíž nevyžadují fyzickou přítomnost příjemce v místě, kde se příslušná služba poskytuje.

„Telekomunikační síť“ jsou sítě, jež lze použít k přenosu hlasu a dat. Tento pojem mj. zahrnuje kabelové sítě, telekomunikační sítě a sítě poskytovatelů internetových služeb. Měl by zahrnovat veškerá zařízení, která umožňují přístup k telekomunikačním službám, službám rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronickým službám.

Z hlediska DPH jsou pojmy **„telekomunikační síť“** a **„komunikační síť“** vzájemně zaměnitelné. **„Mobilní síť“** (na něž se odkazuje v čl. 24b písm. b) představují podmnožinu, jež je v pojmu „telekomunikační síť“ plně obsažena.

„Pevná linka“ by měla zahrnovat prvky, které slouží k připojení k síti, jež umožňuje přenos a stahování dat (např. širokopásmové připojení k internetu, síť technologie Ethernet), a u kterých je k odesílání/příjmu signálu zapotřebí instalovat hardware, který se vyznačuje určitou mírou trvalosti (není určen ke snadnému nebo častému přemísťování). Tento pojem proto může zahrnovat jakýkoli typ kabelů, jež se k přenosu dat do daných prostor nebo z nich používají (například měděný kabel, kabel z optických vláken či kabel širokopásmové sítě), a také satelitní připojení, pokud vyžaduje instalaci satelitní antény v daných prostorách.

„Portál“ je jakýkoli typ elektronického obchodu, internetové stránky nebo podobného prostředí, jenž nabízí elektronické služby přímo příjemcům, aniž by je k uzavření plnění přesměroval na internetovou stránku, portál apod. jiného poskytovatele. Jako obvyklé příklady lze uvést platformy pro stahování aplikací, elektronické obchody a internetové stránky, kde se nabízejí k prodeji elektronické služby.

„Rozhraní“ zahrnuje pojem „portál“, ale představuje širší pojem. Ve výpočetní technice je třeba je chápat jako zařízení nebo program, které umožňují komunikaci dvěma nezávislým systémům nebo systému a konečnému uživateli.

„Přístupový bod Wi-Fi“ by měl být chápán jako označení konkrétního místa, a nikoli rozsáhlého zeměpisného území, jež je pokryto signálem Wi-Fi.

2. TELEKOMUNIKAČNÍ SLUŽBY, SLUŽBY ROZHLASOVÉHO A TELEVIZNÍHO VYSÍLÁNÍ A ELEKTRONICKÉ SLUŽBY (ČLÁNKY 6A, 6B, 7 A PŘÍLOHA I)

2.1 Příslušná ustanovení

Příslušná ustanovení lze nalézt v prováděcím nařízení k DPH:

Telekomunikační služby:

- [článek 6a.](#)

Služby rozhlasového a televizního vysílání:

- [článek 6b.](#)

Elektronické služby:

- [článek 7,](#)
- [příloha I.](#)

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek.

2.2 Proč bylo potřebné vyjasnění?

Většina plnění podniků konečným spotřebitelům je zdanitelná v místě dodavatele/poskytovatele. Pokud ovšem poskytovatel poskytuje telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby, nachází se od 1. ledna 2015 místo zdanění v zemi, v níž je usazen nebo v níž se zdržuje příjemce.

Aby bylo možné rozlišit tyto služby a jiné služby, bylo nezbytné vyjasnit pojmy telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby. Bez takového vodítka mohou podniky těžko s jistotou vědět, zda budou muset skutečně účtovat DPH v zemi svého příjemce.

Stávající právní předpisy EU v oblasti DPH již obsahují objasňující prvky, ale pouze pokud jde o telekomunikační a elektronické služby. Pokud jde o služby rozhlasového a televizního vysílání, žádné vodítka tyto předpisy neposkytují.

V zájmu poskytnutí co nejúplnějšího obrazu o dotčených službách byla do prováděcího nařízení k DPH zařazena nová ustanovení. Díky zařazení těchto ustanovení jsou nyní definovány všechny tři druhy služeb, přičemž pro každou z nich jsou sestaveny netaxativní seznamy s konkrétními příklady služeb, na něž se příslušná úprava vztahuje, a služeb, na něž se nevztahuje.

Podnikům i členským státům by takto měla být poskytnuta jistota a konzistence. Při absenci jistoty a konzistence hrozí, že by mohly vzniknout rozdíly, pokud jde o oblast působnosti článku 58 směrnice o DPH. Jestliže by jeden členský stát měl za to, že se na nějakou službu tento článek vztahuje, a jiný členský stát za to, že nikoliv, mohlo by to vyústit ve dvojí zdanění, nebo nezdanění. Aby se této situaci předešlo, bylo nezbytné stanovit definice dotčených tří typů služeb.

Pokud jde o služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby, nejedná se o plnohodnotné definice: uvádí se totiž pouze, že tyto pojmy „[...] zahrnují [...]“. Je tak dána flexibilita nezbytná k zohlednění technologického vývoje, případných nových pokynů odsouhlasených výborem pro DPH či rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie.

Byl sestaven seznam příkladů telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb. Záměrem bylo poskytnout právní jistotu, a proto se upřednostnila pozitivní charakterizace služeb uvedených na seznamu. Tyto seznamy nejsou, jak se uvádí ve 3. bodě odůvodnění nařízení č. 1042/2013, taxativní ani definitivní. Jasně to potvrzuje i použitá formulace „[...] zahrnují zejména: [...]“.

Na každou službu, jež bude odpovídat jedné z uvedených definic, se bez ohledu na to, zda figuruje mezi uvedenými příklady, bude vztahovat článek 58 směrnice o DPH, a tato služba se stane zdanitelnou v místě příjemce. Bylo nezbytné použít přístup využívající netaxativní seznamy, protože nelze určit všechny stávající služby, a také protože je nezbytné vzít v úvahu nové typy služeb, které mohou vzniknout.

2.3 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

2.3.1 Telekomunikační služby

Pojem telekomunikačních služeb je již definován v čl. 24 odst. 2 směrnice o DPH. Tato definice se nemění.

Služby, na něž se tato definice vztahuje, ilustruje vytvořený seznam příkladů. Tento seznam není taxativní a byl sestaven zejména na základě příkladů, jež projednal a odsouhlasil výbor pro DPH. Tyto příklady jsou nyní uvedeny v čl. 6a odst. 1.

Rovněž jsou uvedeny příklady služeb, které se za telekomunikační služby nepovažují. Tento seznam příkladů lze nalézt v čl. 6a odst. 2. Není ani taxativní, ani definitivní.

2.3.2 Služby rozhlasového a televizního vysílání

Před přijetím nařízení č. 1042/2013 neobsahovaly právní předpisy EU upravující DPH žádnou definici služeb rozhlasového a televizního vysílání. Nyní je tato definice zahrnuta do článku 6b, kde jsou rovněž uvedeny příklady služeb, které se za služby rozhlasového a televizního vysílání považují, a služeb, které se za ně nepovažují.

Jak se uvádí ve 2. bodě odůvodnění nařízení č. 1042/2013, vychází definice služeb rozhlasového a televizního vysílání do značné míry ze směrnice o audiovizuálních mediálních službách⁴, není však záměrem opakovat definici zavedenou pro regulační účely. Změny v uvedené oblasti by proto neměly dopad na definici v prováděcím nařízení k DPH.

Základní zásadou práva EU je, že pojmy musí být v právních předpisech EU používány důsledně. Znamená to, že v právních předpisech EU týkajících se DPH je např. pojem služby rozhlasového a televizního vysílání relevantní nejenom z hlediska určení místa poskytnutí, ale také z hlediska sazby, která by mohla být na toto poskytnutí uplatněna.

⁴ [Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2010/13/EU ze dne 10. března 2010 o koordinaci některých právních a správních předpisů členských států upravujících poskytování audiovizuálních mediálních služeb \(směrnice o audiovizuálních mediálních službách\) \(Úř. věst. L 95, 15.4.2010, s. 1\).](#)

Definice, na níž se dohodla Rada, je poměrně úzká a vztahuje se pouze na služby spočívající ve zvukovém a audiovizuálním obsahu, který poskytuje a za který je redakčně odpovědný poskytovatel mediálních služeb (pokud má faktickou kontrolu nad výběrem pořadů i nad jejich organizací). Redakční odpovědnost nemusí nutně obnášet právní odpovědnost podle vnitrostátního práva za obsah nebo služby poskytované široké veřejnosti.

V praxi to znamená, že se provozovatel vysílání, který například provozuje výběrové sportovní kanály a je za ně redakčně odpovědný, považuje za poskytovatele služeb rozhlasového a televizního vysílání. Tyto služby mohou v určitých členských státech podléhat snížené sazbě. Pokud však právo na přístup k těmto kanálům poskytuje poskytovatel, který toto právo zakoupí na velkoobchodní bázi a následně přenáší signály, aniž by byl redakčně odpovědný za poskytovaný obsah, pak se tento poskytovatel bude považovat za poskytovatele elektronických služeb a v členském státě poskytnutí se uplatní běžná sazba.

Definice zahrnuje šíření rozhlasových a televizních pořadů prostřednictvím elektronických sítí, jako je internet, ovšem pouze pokud jsou vysílány pro simultánní poslech nebo sledování. Pokud zvukový nebo audiovizuální obsah není příjemcům (široké veřejnosti) poskytován synchronně (ve stejnou dobu), spadal by obvykle pod definici elektronických služeb.

Zároveň se jako správné jeví zahrnout do koncepce simultánního poslechu nebo sledování pro účely definice vysílání poslech nebo sledování, které je kvazi-simultánní. Tyto služby jsou totiž zákazníkovi běžně dostupné, aniž by byl nucen platit za to další poplatek.

Kvazi-simultánní poslech nebo sledování by se týkaly:

- 1) situací, kdy dochází k časové prodlevě mezi přenosem a příjmem vysílání z technických důvodů vlastních procesu přenosu nebo důsledkem spojení;
- 2) situací, kdy má příjemce možnost si signál/pořad nahrát pro pozdější poslech nebo sledování, signál/pořad zastavit, posunout dopředu nebo dozadu;
- 3) situací, kdy má příjemce možnost si dopředu naprogramovat, aby byl konkrétní zvukový nebo audiovizuální obsah nahrán v době, kdy je vysílán pro simultánní poslech nebo sledování. Příjemce má následně možnost nahraný pořad poslouchat nebo sledovat.

Kvazi-simultánní poslech nebo sledování by se v každém případě měly týkat pouze situací, kdy příjemce může v rámci určitých mezí ovlivnit, kdy bude moci určitý pořad poslouchat nebo sledovat, aniž by to však mělo dopad na přenos signálu jako takového.

Kvazi-simultánní poslech nebo sledování by se neměly týkat případů, kdy si jednotlivý příjemce může individuálně ze seznamu vybrat pořad, který chce sledovat, a platí za tuto službu navíc zvláštní poplatek.

2.3.3 Elektronické služby

Pojem elektronických služeb je definován v článku 7, jenž také obsahuje příklady služeb, které se za elektronické služby považují, a služeb, které se za ně nepovažují. Jako určité

vodítko navíc slouží i informativní seznam služeb, jež je třeba považovat za elektronické služby, který je uveden v příloze II směrnice o DPH⁵ a je dále rozšířen v příloze I.

Záměrem změn článku 7 a přílohy I je uvést tato ustanovení do souladu s definicemi a seznamy stanovenými v souvislosti s telekomunikačními službami a službami rozhlasového a televizního vysílání. Jinými slovy, účelem prováděných změn je zajistit, aby se seznamy stanovené v článcích 6a, 6b a 7 nepřekrývaly ani neopakovaly. Díky těmto změnám byly také v případech, kdy to bylo možné, negativní seznamy nahrazeny seznamy pozitivními (tj. výčtem, co se za telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby považuje).

Z tohoto důvodu byly služby videotelefonie, přístup na internet a world wide web a telefonní služby poskytované přes internet odstraněny z negativního seznamu elektronických služeb a místo toho zařazeny do pozitivního seznamu telekomunikačních služeb.

Z téhož důvodu došlo také ke změnám v bodě 4 přílohy I (včetně služeb na vyžádání a služeb, které se nepovažují za služby rozhlasového a televizního vysílání), v němž se podrobněji vymezuje, co se rozumí elektronickými službami uvedenými v bodě 4 přílohy II směrnice o DPH (dodání hudby, filmů a her, včetně hazardních her a loterií, a dodání politických, kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých a zábavních pořadů a událostí).

2.4 Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení

2.4.1 Telekomunikační služby

2.4.1.1 *Mohou být služby podpory považovány za telekomunikační služby?*

Služby podpory jsou uvedeny mezi příklady služeb, které nejsou považovány za elektronické služby. Nejsou uvedeny mezi příklady služeb, které se považují za telekomunikační služby a nejsou ani na seznamu služeb, které se za telekomunikační služby nepovažují.

Hlavní funkcí služeb podpory je poskytovat pomoc. Tyto služby nelze obecně považovat za služby vztahující se k přenosu, vysílání a příjmu signálů, slov, obrazů a zvuků, a jako takové by tedy, pokud jsou poskytovány jako samostatné služby, pod definici telekomunikačních služeb nespádaly.

Pohled na tyto služby se však může změnit, pokud podpora, která se uživatelům poskytuje, spočívá pouze v pomoci při problémech s jejich telekomunikační, rozhlasovou nebo televizní sítí nebo podobnou elektronickou sítí, za kterou je uživateli účtován zvláštní poplatek. Poskytování služby podpory v tomto případě nepředstavuje účel sám o sobě, ale spíše prostředek k lepšímu využití základní poskytované služby.

Pokud je příslušná služba poskytována provozovatelem sítě, mohla by být považována za doplňkovou službu, u níž se daň uplatní stejným způsobem jako u základní služby, z čehož vyplývá, že se služba podpory bude v tomto případě považovat za telekomunikační službu.

⁵ Příloha II byla do směrnice o DPH poprvé začleněna změnou, již zavedla směrnice Rady 2002/38/ES; směrnice 2008/8 tuto přílohu nezměnila, a ta tak v roce 2015 zůstává beze změn.

Pokud je příjemci poskytnuta více než jedna služba, tj. nejprve přístup k síti od provozovatele sítě a následně služby podpory od jiného poskytovatele, nelze poskytnutí služeb podpory považovat za doplňkovou službu k poskytnutí tohoto přístupu (ledaže by bylo možné tato poskytnutí považovat za hospodářsky neoddělitelná)⁶.

2.4.2 *Služby rozhlasového a televizního vysílání*

2.4.2.1 *Kdy jsou pořady „poskytovány široké veřejnosti“?*

Vysílání nebo přenos rozhlasových a televizních pořadů se považuje za služby rozhlasového a televizního vysílání pouze v případě, že jsou pořady poskytovány široké veřejnosti. Pokud vysílané pořady necílí na širší obec diváků či posluchačů, nelze vysílání nebo přenos pořadů považovat za služby rozhlasového a televizního vysílání.

Tato podmínka neznámá, že pořady je nutné poskytovat každému. Vysílání nebo přenos se mohou omezovat na širokou veřejnost v jedné zemi či dokonce v konkrétním regionu v této zemi. I v situacích, kdy se přístup k pořadům omezuje na příjemce, kteří za služby platí, se vysílání či přenos stále považují za služby poskytované široké veřejnosti.

2.4.2.2 *Kdy se jedná o pořady pro „simultánní poslech nebo sledování“?*

Služby rozhlasového a televizního vysílání zahrnují pouze vysílání nebo přenos (opakování) pořadů pro simultánní poslech nebo sledování širokou veřejností, jíž se poskytují.

Pořady jsou zahrnuty bez ohledu na to, jaká média se pro jejich vysílání nebo přenos používají. Není důležité, zda jsou vysílány nebo přenášeny prostřednictvím tradičních rozhlasových či televizních sítí nebo internetu či jiných elektronických sítí.

Simultánní poslech nebo sledování také zahrnují kvazi-simultánní poslech nebo sledování (viz také [bod 2.3.2](#)).

2.4.2.3 *Jaký je rozdíl mezi službami rozhlasového a televizního vysílání a pořady na vyžádání?*

Pojem služeb rozhlasového a televizního vysílání obnáší v souladu s definicí v čl. 6b odst. 1 několik prvků, včetně požadavku, že pokud mají být dané služby považovány za služby rozhlasového a televizního vysílání, musí být vysílány pro simultánní poslech nebo sledování.

U pořadů poskytovaných na vyžádání se individuálnímu zákazníkovi poskytuje za úhradu přístup ke konkrétním pořadům v době podle jeho přání: v takovém případě k simultánnímu poslechu nebo sledování pořadu nedochází. Pořady poskytované na vyžádání proto nelze považovat za služby rozhlasového a televizního vysílání, nýbrž je třeba je považovat za elektronické služby.

Pořady poskytované na vyžádání je třeba odlišovat od systému „plateb za zhlédnutí pořady“ (*pay-per-view*). V tomto druhém případě poskytovatel obvykle zajišťuje vysílání nebo přenos a příjemce rozhoduje o tom, zda jej zhlédne, či nezhlédne tím, že zaplatí, nebo nezaplatí příslušný poplatek. Pokud tedy v rámci systému „plateb za zhlédnutí“

⁶ [Viz zejména rozsudek Soudního dvora ve věci C-366/12 *Klinikum Dortmund*.](#)

figuruje simultánní poslech nebo sledování, pak se považuje za služby rozhlasového a televizního vysílání.

2.4.3 *Elektronické služby*

2.4.3.1 *Lze služby srovnávání cen a podobné internetové stránky považovat za elektronické služby?*

Povaha služeb spočívajících ve srovnávání cen (a služeb nabízených podobnými internetovými stránkami) by měla být posuzována podle definice obsažené v čl. 7 odst. 1. Jsou poskytovány přes internet a jejich dodání je většinou automatizované a nevyžaduje lidský zásah. Obvykle by proto tyto služby měly být považovány za elektronické služby.

Odpověď na otázku, zda služby srovnávání cen, jež jsou poskytovány na těchto internetových stránkách konečným spotřebitelům, budou skutečně zdanitelné jako takové, závisí samozřejmě na tom, zda jsou poskytovány za úhradu. Pokud jsou poskytovány spotřebiteli zdarma, DPH se na toto konkrétní poskytnutí vztahovat nebude.

2.4.3.2 *Co nespadá pod pojem elektronické služby: určité služby hmotné povahy rezervované online*

Pojem „elektronicky poskytované služby“ podle čl. 7 odst. 3 písm. t) a u) nezahrnuje oprávnění ke vstupu na určité akce a jiné služby hmotné povahy rezervované online. Mezi tyto akce patří kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní a jiné akce, a rovněž ubytování, půjčování vozů, restaurační služby, přeprava cestujících a podobné služby.

Ustanovení čl. 7 odst. 3 písm. t) uvádí akce podobné kulturním, uměleckým, sportovním, vědeckým a zábavním akcím. V odkazu na „podobné akce“ se odráží oblast působnosti článků 53 a 54 směrnice o DPH, a je třeba jej vnímat v této souvislosti. Zcela jistě sem spadají akce uvedené v čl. 32 odst. 2, což jsou kulturní představení, divadelní představení, cirkusová představení, trhy a veletrhy, zábavní parky, koncerty, výstavy a jiné podobné kulturní akce (písmeno a)), sportovní akce jako sportovní zápasy a soutěže (písmeno b)) a vzdělávací a vědecké akce, jako jsou konference a semináře (písmeno c)).

Ustanovení čl. 7 odst. 3 písm. u) zahrnuje služby podobné ubytování, pronájmu vozidel, restauračním službám a přepravě cestujících. Mají-li se dané služby považovat za podobné, musí se jednat o služby, které jsou zejména a obvykle realizovány v rámci činností vykonávaných některým z dotčených odvětví. Spadala by sem proto zcela jistě například služba spočívající v pronájmu člunů.

2.4.3.3 *Zahrnuje odkaz na „rezervaci online“ rezervace provedené prostřednictvím jakéhokoliv zařízení?*

Rezervaci online může provést osoba, která používá jakékoli zařízení, jež umožňuje rezervaci přes internet nebo jinou elektronickou síť. Jedná se o zařízení jako počítače, chytré telefony, tablety, chytré hodinky a chytré brýle.

2.4.4 Všechny tři služby obecně

2.4.4.1 *Co když jsou služby sdruženy s jinými dodávkami?*

Každá ze služeb (telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby) může být sdružena s jiným zbožím nebo službami.

Sdružování služeb jako takových, například v podobě služeb „Triple Play“ (tzn. poskytování internetu, televize a telefonu v jednom balíčku například prostřednictvím jednoho připojení k širokopásmové síti nebo přes satelit), nepůsobí, pokud jde o místo poskytnutí, žádné zvláštní problémy.

Pokud balíček obsahuje zboží nebo jiné služby, na které se změny, jež začnou platit v roce 2015, nevztahují, je nezbytné stanovit, zda tento balíček představuje jedno poskytnutí, a pokud tomu tak je, jak lze toto poskytnutí kvalifikovat.

Poskytnutí služby může být tvořeno jedním nebo více prvky. Pokud je tvoří více prvků, nemělo by být plnění, jež sestává z hospodářského hlediska z jednoho poskytnutí, uměle děleno. Je třeba zjistit základní prvky poskytnutí s cílem určit, zda příjemce, který je typickým spotřebitelem, obdrží několik odlišných hlavních poskytnutí služby, nebo poskytnutí jedno.

Rozhodnutí bude do značné míry záviset na konkrétních skutečnostech, k případům je tedy třeba přistupovat jednotlivě a přihlížet k příslušné judikatuře Soudního dvora⁷.

⁷ [Viz například rozsudek Soudního dvora ve věci C-349/96 *Card Protection Plan Ltd.*](#)

3. ELEKTRONICKÉ A TELEFONNÍ SLUŽBY POSKYTOVANÉ PŘES INTERNET A POSKYTOVANÉ ZPROSTŘEDKOVATELEM (ČLÁNEK 9A)

3.1 Příslušná ustanovení

Příslušná ustanovení lze nalézt v prováděcím nařízení k DPH:

- [článek 9a](#).

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek.

3.2 Souvislosti

Pokud jsou telekomunikační a elektronické služby poskytovány konečnému spotřebiteli, DPH je správně daní povinen odvést poskytovatel služeb. Je proto nezbytné s jistotou určit, kdo je poskytovatelem dotčených služeb, a to zejména v případě, kdy se konečnému spotřebiteli neposkytují přímo, ale prostřednictvím zprostředkovatelů.

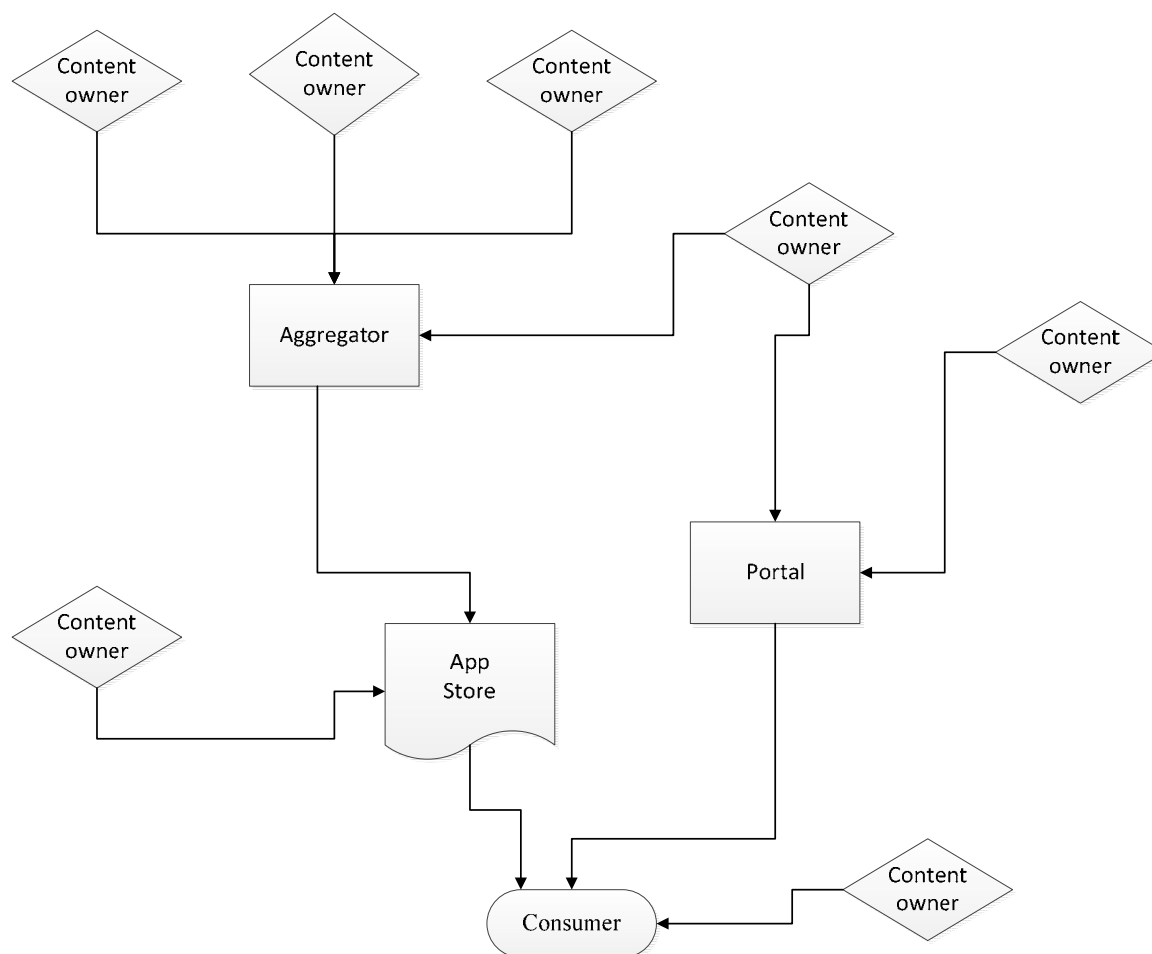
3.3 Proč bylo potřebné vyjasnění?

Prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu může zprostředkovatel konečnému spotřebiteli poskytnout řadu různých digitálních služeb. Vedle přístupu k hudbě a ke hrám na mobilních telefonech a jejich stahování mohou tyto služby zahrnovat například vyhledávání v databázích, předpověď počasí, soutěže, hlasování a aplikace různého druhu. Tyto služby jsou někdy dostupné prostřednictvím služeb se zvýšenou sazbou, například krátkých textových zpráv (SMS), tj. nástroje pro posílání textových zpráv z mobilních telefonů, za které jsou účtovány vyšší než běžné ceny. Příplatek představuje platbu za digitální službu. Zákazník může ale také mít účet u obchodu s aplikacemi či platformy pro stahování aplikací nebo na jiném podobném místě a za služby platit kreditní kartou nebo jiným způsobem.

Počet stran, které se podílejí na distribuci těchto služeb, může být různý. V některých případech může být tato služba konečnému spotřebiteli poskytována přímo vlastníkem elektronického obsahu. K takové situaci dochází například v případě, kdy jedinec zakoupí skladbu přímo od nezávislé umělkyně / nezávislého umělce prostřednictvím jejích/jeho internetových stránek. V jiných případech však dochází k plněním mezi větším počtem zprostředkovatelů. Například v případě vyzváněcí melodie může vlastník obsahu uzavřít licenční smlouvu s agregátorem vyzváněcích melodií, jenž zase uzavírá dohody s poskytovateli mobilních telekomunikačních služeb, kteří vyzváněcí melodie prodávají svým zákazníkům. Podobná ujednání existují v situacích, kdy tvůrci aplikací uzavírají smlouvy s obchody s aplikacemi nebo platformami pro stahování aplikací, přičemž zákazníci tyto stažené aplikace nakupují tak, že zaplatí příslušné platformě, přes kterou aplikaci zakoupili.

Dodavatelské řetězce jsou často dlouhé a mohou přesahovat hranice států. Pokud tomu tak je, může být obtížné zjistit, kdy nakonec dojde k poskytnutí služby konečnému spotřebiteli a kdo z něj musí odvést DPH. K zajištění právní jistoty pro všechny dotčené strany a k zajištění výběru daně bylo nezbytné definovat, koho v řetězci je třeba chápat jako poskytovatele služeb konečnému spotřebiteli.

Následující graf znázorňuje některé typické situace, ve kterých může článek 9a pomoci vyjasnit, koho je třeba považovat za poskytovatele služby konečnému spotřebiteli.



Šipky naznačují, jak se obsah poskytuje konečnému spotřebiteli. Tento graf neznázorňuje aspekty týkající se zpracování plateb.

3.4 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

3.4.1 Stanovená domněnka

Ustanovení čl. 9a odst. 1 prvního pododstavce stanoví vyvratitelnou domněnku, že osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí elektronických nebo internetových telefonních služeb, jedná svým vlastním jménem, ale na účet poskytovatele těchto služeb. Toto ustanovení odráží právní situaci danou článkem 28 směrnice o DPH v případě, kdy jsou splněny tyto tři požadavky: i) podíl osoby povinné k dani na poskytnutí služeb, ii) jednání vlastním jménem, iii) ale na účet jiné osoby.

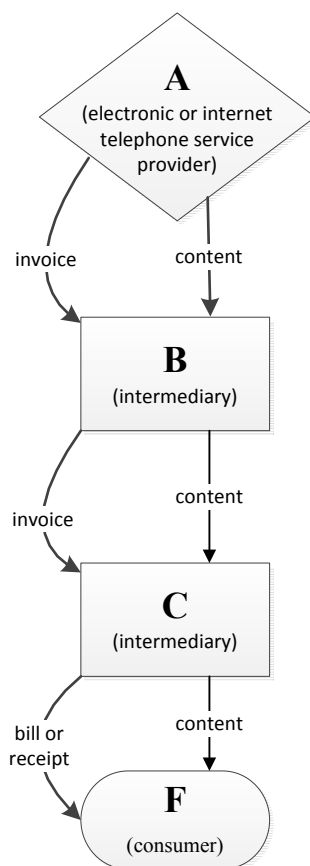
Tato domněnka znamená, že se u každého plnění v dodavatelském řetězci mezi poskytovatelem elektronických služeb a konečným spotřebitelem má za to, že každý zprostředkovatel (jako např. agregátor obsahu nebo provozovatel telekomunikačních služeb atd.) elektronickou službu (nebo internetovou telefonní službu) sám přijal a pak dále poskytl. Tuto situaci lze ilustrovat na tomto příkladu: u podniku, který nabízí aplikace prostřednictvím internetových stránek, se má za to, že tyto aplikace prodává konečnému

spotřebiteli; odvést DPH je tedy povinen právě tento subjekt⁸, a nikoliv podnik, který danou aplikaci vlastní (vlastník obsahu).

V souvislosti s touto domněnkou existuje několik výjimek, jež jsou vysvětleny v dalších částech této kapitoly.

Následující schéma znázorňuje situaci, v níž se příslušná domněnka vztahuje na všechny zprostředkovatele. U zprostředkovatele B se má za to, že přijímá službu a poskytuje ji dále zprostředkovateli C, jako by byl sám jejím poskytovatelem. U zprostředkovatele C se má za to, že přijímá službu od zprostředkovatele B a poskytuje ji dále konečnému spotřebiteli, jako kdyby byl sám jejím poskytovatelem.

Scénář 1:



3.4.2 Vyvrácení domněnky

Článek 9a také stanoví, že zprostředkovatel může za určitých podmínek tuto domněnku vyvrátit. To znamená, že pokud zprostředkovatel takto domněnku vyvrátí, nemá se již za to, že službu přijímá a dále poskytuje. Podmínky, které musí pro vyvrácení domněnky nastat, jsou uvedeny na konci čl. 9a odst. 1 prvního pododstavce a jsou dále rozvedeny ve druhém a třetím pododstavci téhož ustanovení.

Uvedené ustanovení je formulováno tak, že domněnka bude platit, pokud ji nevyvrátí osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služby, a pokud jsou splněny všechny následující podmínky:

⁸ Viz zejména scénáře 7 až 10 uvedené na stranách 36 až 42.

1) poskytovatel služby je touto osobou povinnou k dani výslovně označen jako osoba poskytující dotčené služby, což znamená, že:

- a) faktura vystavená nebo zpřístupněná každou z osob povinných k dani, jež se podílejí na poskytování služby, specifikuje (tj. dostatečně jasně označuje) dotčenou službu i jejího dodavatele (v rámci obvyklých obchodních plnění se vystavuje faktura s DPH mezi dvěma osobami povinnými k dani) a
- b) na účtence příjemce je specifikována dotčená služba a její poskytovatel (osoba povinná k dani musí konečnému spotřebiteli vystavit nebo zpřístupnit účtenku s uvedením, co bylo poskytnuto, a s údaji o poskytovateli, jako je obchodní firma a identifikační číslo pro DPH) a
- c) osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služby, není osobou, která schvaluje účtování poplatku příjemci (čímž se rozumí například to, že platforma pro stahování aplikací nenese odpovědnost za platbu mezi konečným spotřebitelem a vlastníkem obsahu aplikace), a
- d) osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služby, není osobou, která schvaluje provedení služby (čímž se rozumí například to, že platforma pro stahování aplikací neschvaluje poskytnutí aplikace od vlastníka obsahu prostřednictvím této platformy pro stahování aplikací), a
- e) osoba povinná k dani, která se podílí na poskytnutí služby, není osobou, která stanoví obecné podmínky poskytnutí služby (čímž se rozumí například to, že podmínky prodeje aplikace prostřednictvím platformy pro stahování aplikací nestanoví daná platforma pro stahování aplikací);

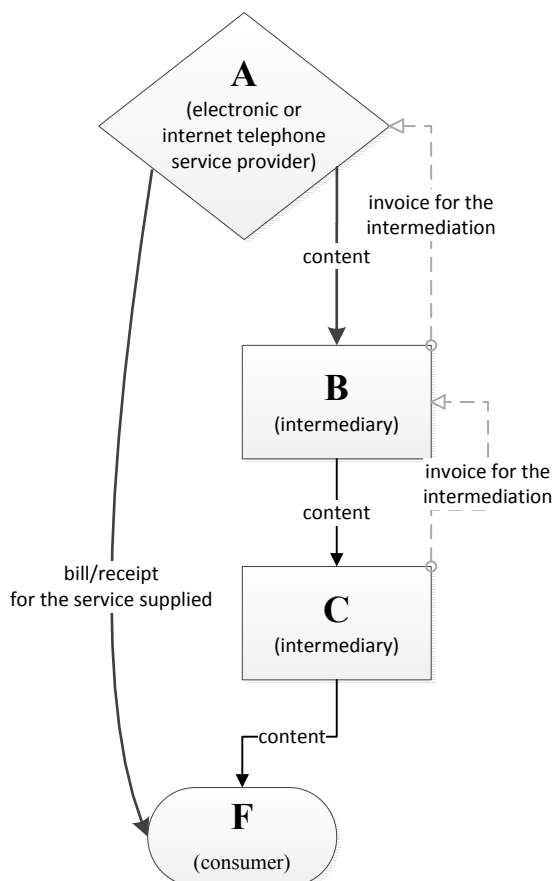
A

2) výše uvedené se odráží ve smluvních ujednáních (všechna písmena v bodu 1 od a) až po e) musí být promítnuta do smluvních ujednání, například mezi platformou pro stahování aplikací a vlastníkem obsahu aplikací. Pokud tomu tak není, nelze domněnku vyvrátit.)

Jsou-li tyto podmínky splněny ve vztahu ke každému zprostředkovateli v daném řetězci, je domněnka uvedená v článku 9a vyvrácena a poskytovatel elektronických služeb zůstává osobou poskytující dotyčné služby konečnému spotřebiteli (bez ohledu na plnění zprostředkovatelů v dodavatelském řetězci): z toho vyplývá, že tento poskytovatel služeb je tím, kdo odpovídá za určení místa poskytnutí služby a za DPH účtovanou za služby poskytnuté konečnému spotřebiteli.

Následující schéma znázorňuje situaci, v níž všichni zprostředkovatelé domněnku vyvrátili. V této situaci je například všem stranám známo, že vlastníku obsahu aplikace ji prodává konečnému spotřebiteli. Je to uvedeno na fakturách a na vystavené účtence, a je to také součástí smluvních ujednání.

Scénář 2



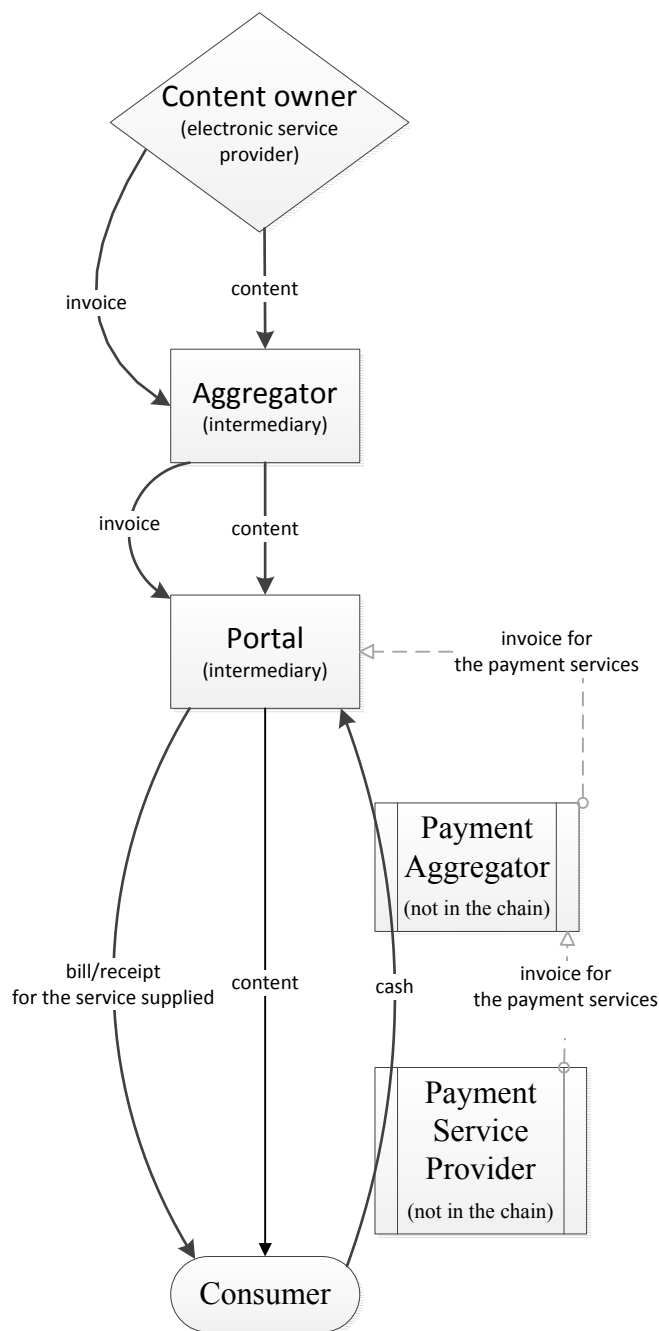
V případě, že zprostředkovatel v dodavatelském řetězci schvaluje platby či provedení služby nebo stanoví podmínky poskytnutí služby příjemci, nemůže tento zprostředkovatel domněnku podle článku 9a vyvrátit, a pro účely DPH se bude mít za to, že poskytuje služby konečnému spotřebiteli.

Pokud kdekoli v dodavatelském řetězci, jehož součástí je více zprostředkovatelů, nemůže některý zprostředkovatel domněnku vyvrátit nebo ji nevyvrátit, nemohou zprostředkovatelé v následných člancích řetězce označit (původního) poskytovatele služby za osobu poskytující dotčené služby. V tomto případě se mohou vrátit zpátky jen k (prvnímu) zprostředkovateli, na kterého se domněnka vztahuje (viz také [bod 3.4.7](#)).

Na druhou stranu nelze mít z titulu toho, že platbu zpracovala osoba povinná k dani, která pouze poskytuje zpracování plateb za služby (např. společnost vydávající kreditní karty), za to, že se tato osoba na poskytnutí služby podílí. Domněnka se proto na takovou osobu povinnou k dani nevztahuje, a nelze mít tedy za to, že tato osoba poskytuje službu konečnému spotřebiteli, pokud se na poskytnutí služby nepodílí nějakým dalším způsobem.

Níže uvedené schéma představuje situaci, kdy se domněnka vztahuje na všechny zprostředkovatele, kteří se podílejí na poskytnutí služby (agregátor a portál službu přijímají a dále poskytují). Podniky, které poskytují platební služby, se na poskytnutí této služby nepodílejí, a proto na ně nelze domněnku vztáhnout.

Scénář 3



3.4.3 Uplatnění domněnky – podrobné ukazatele

Domněnka podle článku 9a platí, jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby (a proto se má za to, že jedná vlastním jménem, ale na účet poskytovatele služby).

Má-li daňový poplatník nebo správce daně posoudit, zda se osoba povinná k dani podílí na poskytování služeb prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, je třeba posoudit faktickou stránku a prozkoumat povahu smluvních vztahů. Pokud existuje rozpor mezi smluvními ujednáními a ekonomickou realitou, má přednost ekonomická realita.

Odkazu na podílení se na poskytnutí služby v článku 9a by neměl být připisován jiný význam než ten, na který se vztahuje článek 28 směrnice o DPH, kde je uvedena „osoba povinná k dani[, která se] podílí na poskytnutí služby“. Výklad článku 28 směrnice o DPH

by měl být za všech okolností vycházet z práva EU, a nikoli z vnitrostátních právních předpisů.

Osoba povinná k dani se na poskytnutí služby zpravidla podílí v případě, kdy smluvní nebo právní ujednání jasně stanoví, že tato osoba povinná k dani jedná vlastním jménem, ale na účet poskytovatele předmětných služeb, a reálně tomu tak (na základě skutečných rysů poskytování služby) skutečně je.

Může se ale rovněž stát, že smluvní nebo právní ujednání nejsou v tomto ohledu dostatečně dobře definována. V takové situaci již prvotní posouzení dotčeného poskytnutí služby vyžaduje analýzu všech rysů plnění.

Celkově lze říci, že při posuzování, zda se osoba povinná k dani podílí na určitém poskytnutí služby, je třeba zohlednit reálné skutečnosti i právní vztahy. Proto případné smluvní ustanovení (ať už je dotčená smlouva podepsána před 1. lednem 2015, nebo po tomto datu), které by osobu povinnou k dani vylučovalo z řetězce plnění (jako nepodílející se na poskytnutí služby), samo o sobě nestačí, pokud nemá oporu v ekonomické realitě.

Pokud jde o konkrétní ukazatele, není pochyb o tom, že se osoba povinná k dani, která schvaluje účtování poplatku příjemci a/nebo provedení služby a/nebo která stanoví obecné podmínky poskytnutí služby, na tomto poskytnutí služby podílí. Podrobnosti týkající se této otázky jsou uvedeny v bodě 3.4.6.

Známkou toho, že se osoba povinná k dani, na kterou se následně v důsledku pravidla obsaženého v čl. 9a odst. 1 prvním pododstavci může vztahovat domněnka, na poskytnutí služby podílí, mohou být i různé další jednotlivosti. Než se v tomto ohledu dospěje ke konečnému závěru, je ovšem třeba vzít v úvahu všechny rysy poskytnutí předmětné služby.

Níže jsou uvedeny některé vybrané ukazatele, které naznačují, že se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby:

- vlastnictví nebo řízení technické platformy, jejímž prostřednictvím se služby poskytují,
- odpovědnost za vlastní provedení,
- odpovědnost za výběr plateb, ledaže je zapojení osoby povinné k dani omezeno jen na zpracování platby,
- kontrola nad tvorbou cen nebo ovlivňování tvorby cen,
- osoba povinná k dani je podle právních předpisů tím, kdo je povinen vydat za poskytnuté služby fakturu nebo účtenku s DPH konečnému uživateli,
- poskytování služeb péče o zákazníka nebo zákaznické podpory, pokud jde o dotazy a problémy související s předmětnou službou,
- ovládání a ovlivňování prezentace a formátu virtuálního obchodu (například platformy pro stahování aplikací nebo internetových stránek) v tom smyslu, že značka a identita osoby povinné k dani je výrazně upřednostněna oproti značce a identitě ostatních osob, jež se podílejí na poskytnutí služby,

- právní povinnosti nebo závazky ve vztahu k poskytované službě,
- vlastnictví údajů o příjemci souvisejících s dotčeným poskytnutím služby,
- pravomoc vystavit bez svolení dodavatele nebo bez jeho předchozího souhlasu dobropis v případech, kdy nebyla poskytnutá služba řádně přijata.

Ne u všech osob povinných k dani, jež jsou zapojeny do poskytování elektronických nebo internetových telefonních služeb, lze mít za to, že se podílejí na poskytnutí služby podle článku 9a. V tomto ohledu je níže vymezeno pět různých situací. První tři se zabývají případy, kdy se nemá za to, že se zprostředkovatel podílí na poskytnutí služby ve smyslu článku 9a. Poslední dva případy (čtvrtý a pátý) poukazují na situace, kdy se zprostředkovatel na poskytování služby podle článku 9a podílí.

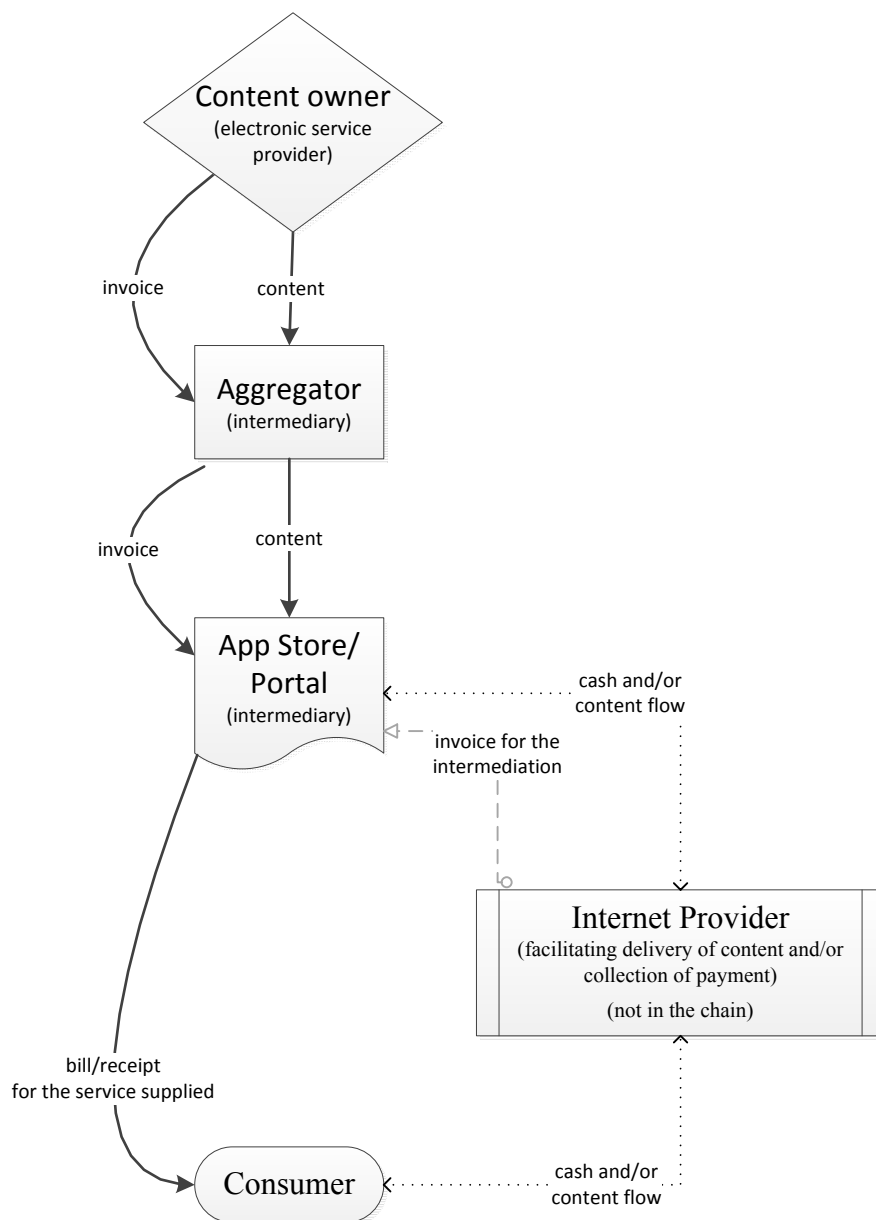
1) Jak je vysvětleno ve scénáři 3, u poskytovatele platebních služeb (např. společnosti vydávající kreditní karty) se nemá za to, že se podílí na poskytnutí služby konečnému spotřebiteli, pokud tento poskytovatel pouze zpracovává platbu (viz bod 3.4.4).

2) Poskytovatel internetových služeb se nepodílí na poskytnutí služby, pokud pouze dává k dispozici internetovou síť k přenosu obsahu a/nebo výběru plateb (prostřednictvím Wi-Fi, kabelového připojení, satelitu atd.). V této situaci není jeho zapojení dostatečné na to, aby bylo možné je považovat za podílení se na poskytnutí služby.

3) V případech, kdy mobilní operátor pouze zajišťuje přenos obsahu a/nebo zpracování plateb (obdobně jako poskytovatel internetových služeb dává k dispozici internetovou síť), by se k tomuto mobilnímu operátorovi mělo přistupovat stejně a nemělo by se mít za to, že se podílí na poskytnutí služby.

Následující schéma znázorňuje situaci, v níž poskytovatel internetových služeb nebo mobilní operátor umožňují tok peněžních prostředků a/nebo obsahu.

Scénář 4

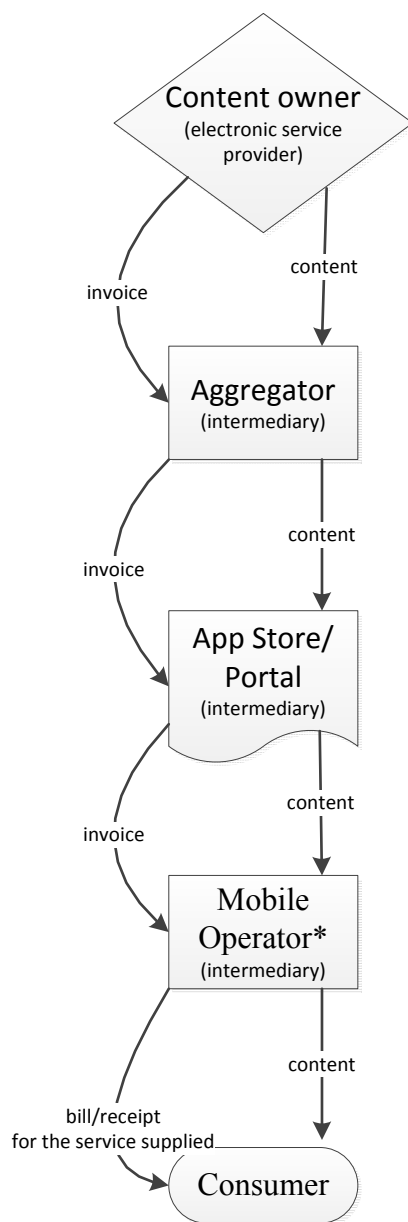


4) Pokud je mobilní operátor zapojen jinak, než je popsáno výše (přenos obsahu nebo zpracování platby), nelze jeho účast opominout. Jinými slovy, jeho zapojení do poskytnutí služby by se tak stalo dostatečně výrazným, a mělo by se tedy mít za to, že se na poskytnutí služby ve smyslu článku 9a podílí. Jeden z testů, jež by měly pomoci určit, zda se mobilní operátor na poskytnutí služby podílí, spočívá v ověření, zda je síť pro dané poskytnutí služby nezbytná. Dalším aspektem, který lze ověřit, je, zda výběr plateb spočívá v prostém zahrnutí do vyúčtování mobilních služeb.

5) Není pochyb o tom, že pokud platforma pro stahování aplikací nebo portál nabídnou na prodej elektronickou službu, musí se na ně nahlížet tak, že jsou do poskytnutí této služby výrazně zapojeny, a mělo by se proto mít za to, že se na poskytnutí této služby podílí ve smyslu článku 9a. Skutečnost, že do procesu vstupuje ještě další zprostředkovatel, který se podílí na poskytování této služby a který představuje článek mezi platformou pro stahování aplikací či portálem a konečným spotřebitelem (např. mobilní operátor), nemění automaticky postavení dotčené platformy pro stahování aplikací nebo portálu.

Následující schéma znázorňuje situaci, kdy se mobilní operátor, platforma pro stahování aplikací nebo portál podílí na poskytnutí služby, a proto se na ně domněnka vztahuje.

Scénář 5



* Mobilní operátor jedná nad rámec poskytovatele platebních služeb nebo internetových služeb.

Podílí se na poskytnutí služby, nebo ne? (další příklady)

Následující tři situace dále vyjasňují, kdo se podílí na poskytnutí služby, a kdo ne:

Situace 1

Pokud:

- 1) zákazník společnosti provozující platformu pro stahování aplikací si koupí elektronickou službu (předplatné elektronického časopisu, hru, herní kredity) od vlastníka obsahu;
- 2) smlouva o poskytování elektronických služeb se uzavírá přímo mezi vlastníkem obsahu a příjemcem;
- 3) poplatek vybírá přímo platforma pro stahování aplikací, ale elektronická služba se poskytuje (tj. technický přenos dat se uskutečňuje) na telefon příjemce prostřednictvím sítě mobilního operátora;

pak by se nemělo mít za to, že se mobilní operátor podílí na poskytnutí služby.

Situace 2

Pokud se ve srovnání se situací 1 liší okolnosti v bodu 3) a poplatek by vybíral také mobilní operátor, i tak by se nemělo mít za to, že se na poskytnutí služby podílí.

Situace 3

Pokud by však mobilní operátor prováděl výběr plateb i nad rámec prostého zahrnutí do vyúčtování mobilních služeb (jako je tomu v situaci 2) a jeho součástí by byly i jiné prvky, je třeba mít za to, že se mobilní operátor na poskytnutí služby podílí. K jiným prvkům může patřit využívání prémiových SMS, pokud se používají nejenom ke zpracování plateb.

Je však třeba mít na paměti, že trh elektronických a telekomunikačních služeb se rychle vyvíjí, a proto v těchto vysvětlivkách nelze postihnout všechny možné praktické situace (a ani by to nebylo žádoucí). Mělo by ale být jasné, že posouzení musí v každém případě zahrnovat výše uvedené prvky.

3.4.4 Kdy vyloučit uplatnění domněnky – zpracování platby

Ustanovení čl. 9a odst. 3 vylučuje osoby povinné k dani, které pouze poskytují zpracování plateb a u kterých se nemá za to, že se podílejí na poskytnutí služby (v hlavním řetězci plnění). Spadala by sem například platba poukázaná společností vydávající kreditní karty.

Při posouzení otázky, zda osoba povinná k dani pouze poskytuje zpracování plateb, jsou rozhodující ekonomická realita a smluvní ujednání (pokud nejsou v rozporu se skutečností).

Vedle zajišťování způsobu platby může osoba povinná k dani vykonávat i jiné činnosti, které přímo souvisejí se zpracováním plateb, ale nesouvisejí s hlavní poskytovanou službou. Mohlo by se například jednat o převzetí rizika nedobytných pohledávek nebo poskytování služeb základní zákaznické podpory, což by v podstatě znamenalo, že vyjma případů spojených se zpracováním plateb jako takovým dojde k přesměrování na dodavatele. Tyto činnosti by nepostačovaly k tomu, aby se mělo za to, že se tato osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby.

3.4.5 Podmínky pro vyvrácení domněnky

Poskytovatel elektronických nebo internetových telefonních služeb se považuje za výslovně označenou osobu poskytující dotčené služby, pokud lze na základě smluvních

ujednání, jakož i informací poskytnutých **každou** osobou povinnou k dani, která se na poskytnutí služby podílí, a nakonec sdělených konečnému spotřebiteli, jasně prokázat, že je osobou, která dotýčnou službu poskytuje.

K výslovnému označení poskytovatele služeb, např. vlastníka obsahu aplikace, za osobu poskytující dotýčné služby **musí být obě podmínky uvedené v čl. 9a odst. 1 druhém pododstavci splněny současně**. V celém dodavatelském řetězci se první podmínka (písmeno a) – vystavení faktury s DPH) vztahuje na plnění mezi podniky, zatímco druhá podmínka (písmeno b) – vystavení účtenky, ačkoliv pod tento pojem může spadat i faktura s DPH, je-li k plnění poskytnutému podnikem konečnému spotřebiteli požadována faktura) se týká posledního plnění mezi podnikem a spotřebitelem v dodavatelském řetězci.

Má-li být poskytovatel služeb (elektronických služeb nebo telefonních služeb poskytovaných přes internet) výslovně označen, musí být na faktuře s DPH vystavené nebo zpřístupněné každou osobou povinnou k dani, jež se podílí na poskytnutí služby, a na účtence, jež se vystavuje nebo zpřístupňuje (pokud nevznikla povinnost vystavit fakturu s DPH) konečnému příjemci, dostatečně jasným způsobem specifikován jako osoba poskytující dotčenou službu. Pokud tyto informace nebyly poskytnuty každou jednotlivou osobou povinnou k dani, která se podílí na poskytnutí služby, a sděleny (vystavením nebo zpřístupněním účtenky nebo faktury s DPH) konečnému příjemci, nelze mít za to, že poskytovatel služeb, např. vlastník obsahu aplikace, byl výslovně označen za osobu poskytující dotčené služby.

Neznamená to však, i v případě, kdy osoba povinná k dani splňuje všechny podmínky k vyvrácení domněnky podle článku 9a, že nelze mít za to, že se na poskytnutí služby podílí (v souladu s článkem 28 směrnice o DPH).

Při specifikaci poskytovatele i služby lze použít buď úplný odkaz, nebo konkrétní a jedinečný odkaz, kód nebo podobný identifikátor, za předpokladu, že použitý odkaz je dostatečně jasný pro všechny dotčené strany. Popis poskytovatele služby by měl být dostatečně jednoznačný, aby tohoto poskytovatele služby specifikoval kterémukoli z příjemců; nemělo by však být nezbytné uvádět úplné údaje, jako je celý název, adresa nebo identifikační číslo pro DPH. Neměl by být předepisován nebo upřednostňován žádný konkrétní způsob specifikace, protože by tak došlo k zavedení dalších omezení pro podniky uplatňující různé obchodní postupy.

Pokud jde o fakturu vystavenou za plnění mezi podniky, měla by odpovídat běžným pravidlům pro DPH⁹.

Odkazy na „účtenku“ vystavenou nebo zpřístupněnou příjemci se, jak je vysvětleno výše, týkají plnění mezi podnikem a spotřebitelem. Mělo by se jednat o minimální podmínku, jejíž splnění je společně s jinými prvky převzatými z článku 9a nezbytné k tomu, aby mohla osoba povinná k dani výslovně označit poskytovatele služeb jako osobu poskytující

⁹ Podle vysvětlivek k fakturaci (odkaz v dokumentu: A-2, téma: definice elektronické faktury): „Faktura by měla být považována za vystavenou v okamžiku, kdy dodavatel zboží či poskytovatel služby nebo třetí strana jednající jménem dodavatele či poskytovatele nebo pořizovatel zboží či příjemce služby v případě faktur vystavených pořizovatelem či příjemcem fakturu poskytne tak, aby ji mohl obdržet pořizovatel či příjemce. Může to znamenat, že elektronická faktura se přenáší pořizovateli zboží či příjemci služby přímo, například prostřednictvím elektronické pošty nebo zabezpečeného spojení, nebo nepřímo, například prostřednictvím jednoho nebo více poskytovatelů služeb, nebo že je pořizovateli či příjemci k dispozici a přístupná prostřednictvím internetového portálu nebo jakýmkoli jiným způsobem.“

dotčené služby. Nijak se tím nemění pravidla pro fakturaci uvedená ve směrnici o DPH a jejich uplatňování na vnitrostátní úrovni. Tato podmínka zejména neukládá povinnost vystavovat faktury za poskytnutí služby konečným spotřebitelům v členských státech, ve kterých se to nepožaduje, ani nevylučuje existenci takové povinnosti v členských státech, v nichž je fakturace povinná, i pokud podniky poskytují služby spotřebitelům. V případech, kdy je k plnění poskytovanému podniky spotřebitelům požadována faktura, je třeba uvést podrobnosti stanovené v článku 226 směrnice o DPH, a tedy více informací než na účtence¹⁰.

3.4.6 Kdy domněnku nelze vyvrátit

U osoby povinné k dani, která schvaluje účtování poplatku příjemci, schvaluje provedení služeb nebo stanoví obecné podmínky, se bude vždy mít za to, že jedná svým vlastním jménem, ale na účet jiné osoby povinné k dani. Stačí, je-li splněna **pouze jedna** z těchto tří podmínek, aby tato osoba povinná k dani nesměla jako poskytovatele této služby konečnému spotřebiteli výslovně označit jinou osobu povinnou k dani.

Stačí přitom, aby v dodavatelském řetězci jednu z těchto tří podmínek splňovala jediná osoba povinná k dani, a zbývající části řetězce to zabráni v označení původního poskytovatele služeb za poskytovatele služeb konečnému spotřebiteli. Pokud tedy například telefonní síť splňuje jednu z těchto tří podmínek tím, že stanovuje platební podmínky, podmínky provedení nebo smluvní podmínky, nelze vlastníka obsahu aplikací považovat za osobu, která poskytuje službu konečnému příjemci.

Pokud tedy několik stran v dodavatelském řetězci schvaluje účtování poplatku a/nebo provedení služby a/nebo stanoví obecné podmínky poskytnutí služby, nemůže žádná z nich výslovně označit původního poskytovatele služby za poskytovatele služby konečnému spotřebiteli. V zájmu správného určení všech zprostředkovatelů v dodavatelském řetězci by se měly zohlednit smluvní vztahy mezi stranami. Dále nelze opomenout pohled konečného spotřebitele na to, kdo mu poskytuje službu (viz také [bod 3.4.7](#), kde lze nalézt další vysvětlení).

Schválení účtování poplatku příjemci

Slovní spojení „schvaluje účtování poplatku příjemci“ neznamená totéž jako obdržet platbu nebo vybírat platbu. Označuje situaci, kdy osoba povinná k dani může ovlivnit, zda, kdy nebo za jakých podmínek příjemce zaplatí. Osoba povinná k dani schvaluje účtování platby, jestliže rozhoduje o tom, že lze k tíži účtu, kreditní nebo debetní karty či obdobného platebního nástroje příjemce připsat/naúčtovat platbu za službu. V praxi bude osobou, která schvaluje účtování platby, zpravidla osoba, jež kontroluje technickou platformu (např. platformu pro stahování aplikací či portál), jejímž prostřednictvím jsou služby nabízeny či poskytovány.

Schválení provedení služby

Slovní spojení „schvaluje provedení služby“ označuje širší pojem než provedení služby. Odkazuje na situaci, kdy osoba povinná k dani může ovlivnit, zda, kdy nebo za jakých podmínek dojde k provedení služeb. Osoba povinná k dani schvaluje provedení služeb, pokud odesílá souhlas k zahájení provedení dané služby, provede danou službu sama nebo dá pokyn k provedení služby třetí osobě. V praxi bude osobou, která schvaluje provedení

¹⁰ Na internetových stránkách Komise týkajících se fakturace budou také uvedeny informace o pravidlech členských států v této oblasti.

služby, pravděpodobně osoba, která kontroluje technickou platformu (např. platformu pro stahování aplikací či portál), jejímž prostřednictvím jsou služby poskytovány.

Stanovení obecných podmínek poskytnutí služby

V souvislosti s uplatňováním článku 9a se slovní spojení „obecné podmínky poskytnutí služby“ týká veškerých všeobecných podmínek, které stanoví osoba povinná k dani, jež se podílí na poskytnutí služby a s níž se musí konečný příjemce před zakoupením služby dohodnout. Zahrnuje například podmínky stanovené tržišti a podobnými platformami, které vyžadují, aby uživatelé, kteří tyto internetové stránky nebo platformy (jejichž funkcí může být vedení účtu) chtějí využívat, přistoupili na všeobecné podmínky, a rovněž všeobecné podmínky (včetně licenční smlouvy), na něž musí konečný příjemce přistoupit, aby získal přístup k aplikaci nebo obsahu.

Pojem „stanovení“ obecných podmínek a podmínek poskytnutí služby pak zahrnuje situace, kdy osoba povinná k dani rozhoduje o všeobecných podmínkách a zvláštních podmínkách (např. právech a povinnostech, jako jsou cena, platební podmínky, podmínky provedení, pravidla záruky atd.), přičemž jejich uplatňování může uložit jiným účastníkům (tím, že je formálně schválí).

3.4.7 Jak postupovat v případě, kdy nejméně jeden zprostředkovatel v dodavatelském řetězci vyvrátí domněnku?

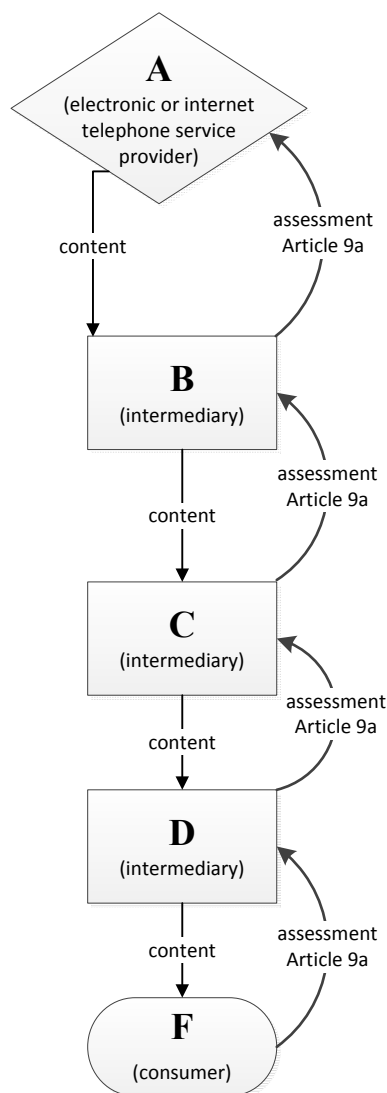
Obvykle se na zprostředkovatele, který se podílí na poskytnutí služby, vztahuje domněnka podle článku 9a. Může však být vyvrácena, pokud jsou splněny všechny požadované podmínky.

Domněnka se vztahuje na každého zprostředkovatele v dodavatelském řetězci, který nesplňuje podmínky pro její vyvrácení podle článku 9a, přičemž se bude mít za to, že tento zprostředkovatel službu sám přijal a dále poskytl následujícímu zprostředkovateli v řetězci nebo konečnému spotřebiteli. V takovém případě bude považován za poskytovatele služeb.

V zájmu správné analýzy situace každého zprostředkovatele **by posouzení poskytnutí služby v rámci tohoto řetězce mělo začít na úrovni konečného spotřebitele a postupovat směrem vzhůru v řetězci**, jak znázorňuje následující schéma (scénář 6). Tento přístup úzce souvisí s účelem článku 9a, jímž je zajistit, aby zdanění probíhalo co nejbližší konečnému spotřebiteli, ledaže je k dispozici dostatek informací, jež umožní určit osobu povinnou k dani, která poskytuje službu konečnému spotřebiteli v dřívější fázi řetězce.

Následující schéma znázorňuje správné pořadí při posuzování plnění v řetězci pro účely uplatnění článku 9a.

Scénář 6

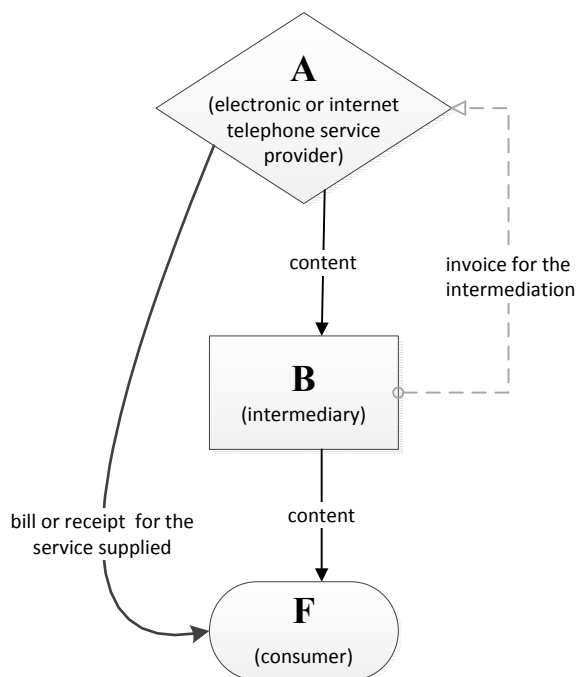


Čtyři níže uvedená schémata (scénáře 7 až 10) představují některé obecné scénáře k uplatňování domněnky podle článku 9a v případech, kdy alespoň jeden zprostředkovatel v řetězci domněnku vyvrátí.

Scénáře 7 až 10 řeší **nejzákladnější typy situací**, jež podle článku 9a připadají v úvahu. Účelem těchto schémat je poskytnout další vodítko pro **nejběžnější obecně použitelný kontext**. Reálné situace se od toho, co znázorňují schémata, budou v podrobnostech často lišit. To je třeba vést v patrnosti vždy, když jsou informace, které jsou součástí všech schémat v těchto vysvětlivkách, aplikovány na konkrétní reálné situace.

Vzhledem k tomu, že bychom měli vždy začít na úrovni konečného spotřebitele a postupovat vzhůru v dodavatelském řetězci, abychom plnění správně posoudili, je nejjednodušší situace, kdy může dojít k vyvrácení domněnky, tato:

Scénář 7



Komentář ke scénáři 7:

Zprostředkovatel B vyvrací domněnku.

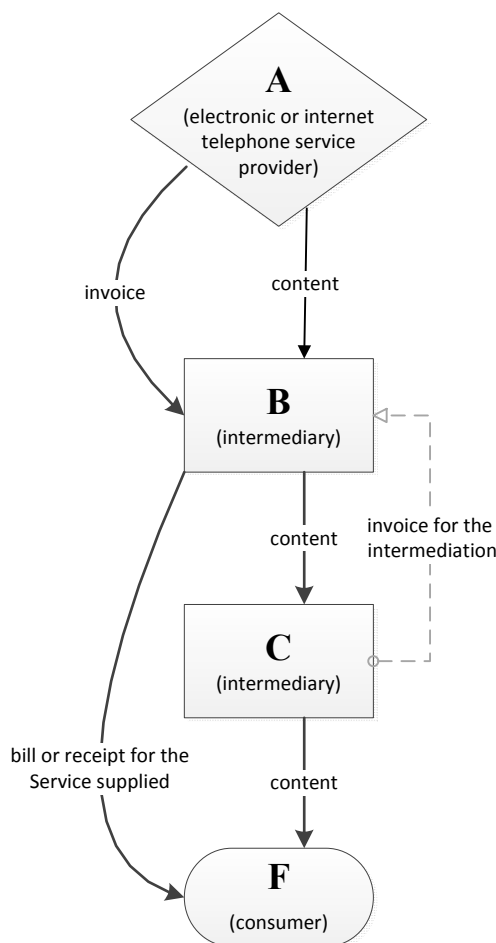
B tak může učinit, protože splnil požadované podmínky: na faktuře, již B vystavil poskytovateli A, je dostatečně jasný odkaz na hlavní službu a jejího poskytovatele (požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. a) je splněn); na účtence, již vystavil poskytovatel A příjemci F, jsou specifikovány služba a její poskytovatel (požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. b) je splněn); smluvní ujednání potvrzují, že B poskytuje pouze některé zprostředkovatelské služby a že hlavní službu poskytuje A.

B zároveň smí využít možnost vyvrátit domněnku, protože **neschvaluje** účtování poplatku příjemci, **neschvaluje** provedení služby a **nestanoví** obecné podmínky.

A (vlastník obsahu / vývojář / prvotní poskytovatel služby) je v tomto případě považován za poskytovatele poskytujícího službu konečnému spotřebiteli. Vystavuje účtenku konečnému spotřebiteli F. Za odvod DPH ve vztahu k poskytnutí služby konečnému spotřebiteli bude zpravidla odpovídat A.

Scénáře 8 a 9 níže znázorňují některé složitější situace.

Scénář 8



Komentář ke scénáři 8:

Zprostředkovatel C vyvrací domněnku.

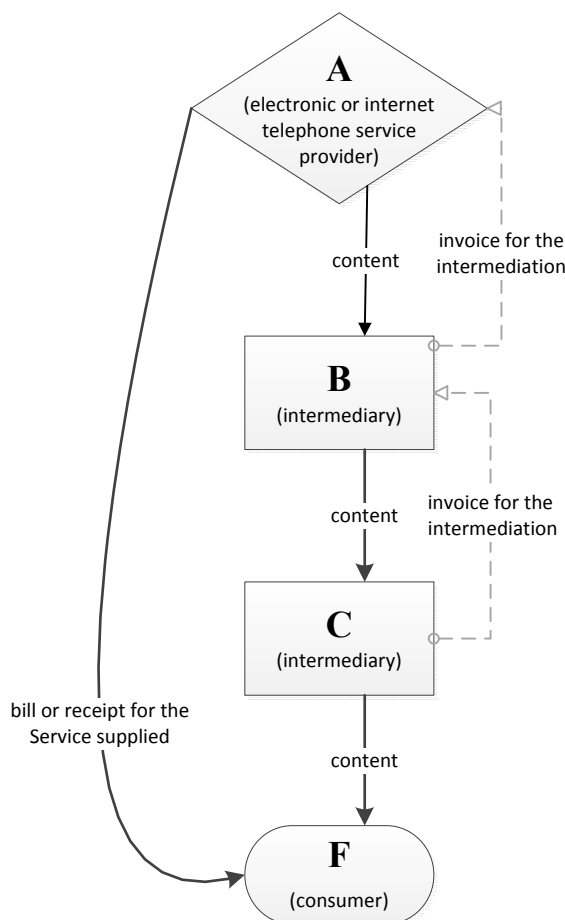
C tak může učinit, protože splnil požadované podmínky: na faktuře, již C vystavil zprostředkovateli B, je dostatečně jasný odkaz na hlavní službu a jejího poskytovatele (požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. a) je splněn); na účtence vystavené zprostředkovatelem B příjemci F jsou specifikovány služba a její poskytovatel (požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. b) je splněn); smluvní ujednání potvrzují, že C poskytuje pouze některé zprostředkovatelské služby a že hlavní službu poskytuje B.

C zároveň smí využít možnost vyvrátit domněnku, protože **neschvaluje** účtování poplatku příjemci, **neschvaluje** provedení služby a **nestanoví** obecné podmínky.

Zprostředkovatel B nemůže (protože nesplňuje podmínky) nebo nechce vyvrátit domněnku, má se tedy za to, že přijímá službu od A a poskytuje ji dále konečnému spotřebiteli F (kterým je považován za poskytovatele služby). Za odvod DPH ve vztahu k poskytnutí služby konečnému spotřebiteli bude zpravidla odpovídat B.

A (vlastník obsahu / vývojář / prvotní poskytovatel služby) poskytuje službu zprostředkovateli B a vystavuje normální fakturu za plnění mezi podniky. Nemá přímý kontakt s konečným spotřebitelem.

Scénář 9



Komentář ke scénáři 9:

Zprostředkovatel C vyvrací domněnku.

C tak může učinit, protože splnil požadované podmínky: na faktuře, již C vystavil zprostředkovateli B, je dostatečně jasný odkaz na hlavní službu a jejího poskytovatele (požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. a) je splněn); na účtence vystavené poskytovatelem A příjemci F jsou specifikovány služba a její poskytovatel (požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. b) je splněn); smluvní ujednání potvrzují, že C poskytuje pouze některé zprostředkovatelské služby a že odpovědnost za poskytnutí hlavní služby přechází na B.

C zároveň smí využít možnost vyvrátit domněnku, protože **neschvaluje** účtování poplatku příjemci, **neschvaluje** provedení služby a **nestanoví** všeobecné podmínky.

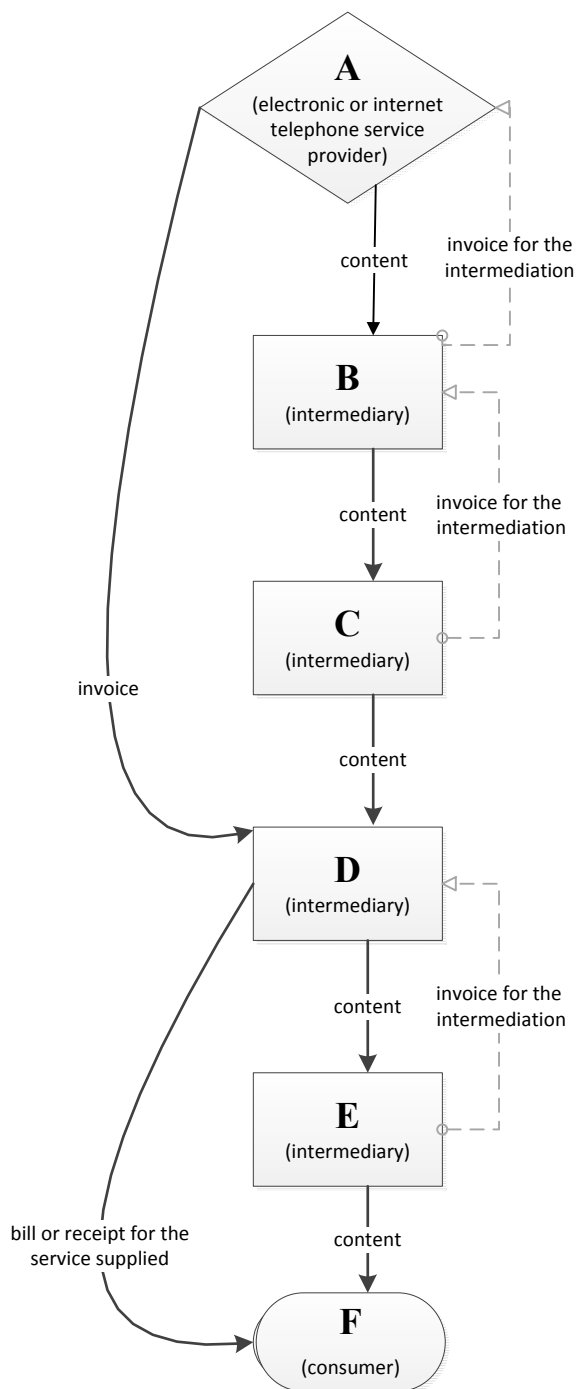
Zprostředkovatel B také vyvrací domněnku. B tak může učinit, protože splnil požadované podmínky: na faktuře, již B vystavil poskytovateli A, je dostatečně jasný odkaz na hlavní službu a jejího poskytovatele (požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. a) je splněn); na účtence vystavené poskytovatelem A příjemci F jsou specifikovány služba a její poskytovatel (požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. b) je splněn); smluvní ujednání potvrzují, že B poskytuje pouze některé zprostředkovatelské služby a že odpovědnost za poskytnutí hlavní služby přechází na A.

B zároveň smí využít možnost vyvrátit domněnku, protože **neschvaluje** účtování poplatku příjemci, **neschvaluje** provedení služby a **nestanoví** obecné podmínky.

A (vlastník obsahu / vývojář / prvotní poskytovatel služby) je v tomto případě považován za poskytovatele poskytujícího službu konečnému spotřebiteli. Vydává účtenku konečnému spotřebiteli F. Za odvod DPH ve vztahu k poskytnutí služby konečnému spotřebiteli bude zpravidla odpovídat A.

V posledním scénáři 10 je oproti scénáři 8 prezentována složitější situace, v níž možnost vyvrátit domněnku podle článku 9a nevyužili všichni zprostředkovatelé.

Scénář 10



Komentář ke scénáři 10:

Zprostředkovatel E vyvrací domněnku.

E tak může učinit, protože splnil požadované podmínky: na faktuře, již E vystavil zprostředkovateli D, je dostatečně jasný odkaz na hlavní službu a jejího poskytovatele (požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. a) je splněn); na účtence vystavené zprostředkovatelem D příjemci F jsou specifikovány služba a její poskytovatel (požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. b) je splněn); smluvní ujednání potvrzují, že E poskytuje pouze některé zprostředkovatelské služby a že hlavní službu poskytuje D.

E zároveň smí využít možnost vyvrátit domněnku, protože **neschvaluje** účtování poplatku příjemci, **neschvaluje** provedení služby a **nestanoví** obecné podmínky.

Zprostředkovatel D nemůže (protože nesplňuje podmínky) nebo nechce vyvrátit domněnku, má se tedy (v našem scénáři) za to, službu přijímá od poskytovatele A a poskytuje ji dále konečnému spotřebiteli F (kterým je považován za poskytovatele služby). Za odvod DPH ve vztahu k poskytnutí služby konečnému spotřebiteli bude zpravidla odpovídat D.

Zprostředkovatel C vyvrací domněnku.

C tak může učinit, protože požadované podmínky jsou splněny: na faktuře, již C vystavil zprostředkovateli B (za svou zprostředkovatelskou službu), je dostatečně jasný odkaz na hlavní službu a jejího poskytovatele (v této „vyšší“ části dodavatelského řetězce je specifikovaným poskytovatelem služby A; požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. a) je splněn); smluvní ujednání potvrzují, že C poskytuje pouze některé zprostředkovatelské služby zprostředkovateli B a že odpovědnost za poskytování hlavní služby přechází na B. Požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. b) zprostředkovatel D, který vystavuje příjemci F účtenku, na níž je specifikována služba a její poskytovatel, splňuje (poskytovatelem služby v této „nižší části“ řetězce je D).

C zároveň smí využít možnost vyvrátit domněnku, protože **neschvaluje** účtování poplatku příjemci, **neschvaluje** provedení služby a **nestanoví** obecné podmínky.

Je důležité poznamenat, že má-li C splnit požadavky článku 9a, musí mít dostatečné informace o hlavní službě a jejím poskytovateli. C se bude zpravidla muset opírat o informace poskytnuté zprostředkovatelem B, který by je zase měl obdržet od poskytovatele A (vlastníka obsahu / vývojáře / prvotního poskytovatele služby).

V případě, že C nemá dostatek informací, bude se na něj domněnka vztahovat.

Zprostředkovatel B vyvrací domněnku.

B tak může učinit, protože požadované podmínky jsou splněny: na faktuře, již B vystavil poskytovateli A (za svou zprostředkovatelskou službu), je dostatečně jasný odkaz na hlavní službu a jejího poskytovatele a na faktuře, již A vystavil zprostředkovateli D, je specifikována hlavní služba a její poskytovatel (v této „vyšší“ části dodavatelského řetězce je specifikovaným poskytovatelem služby A; požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. a) je splněn); smluvní ujednání potvrzují, že B poskytuje pouze některé zprostředkovatelské služby a že hlavní službu poskytuje A. Požadavek čl. 9a odst. 1 druhého pododstavce písm. b) zprostředkovatel D, který vystavuje příjemci F účtenku, na

níž je specifikována služba a její poskytovatel, splňuje (poskytovatelem služby v této „nižší části“ řetězce je D).

B zároveň smí využít možnost vyvrátit domněnku, protože **neschvaluje** účtování poplatku příjemci, **neschvaluje** provedení služby a **nestanoví** obecné podmínky.

Je důležité poznamenat, že má-li B splnit požadavky článku 9a, musí mít dostatečné informace o hlavní službě a o jejím poskytovateli. B se bude zpravidla muset opírat o informace poskytnuté poskytovatelem A.

V případě, že B nemá dostatek informací, bude se na něj domněnka vztahovat.

A (vlastník obsahu / vývojář / prvotní poskytovatel služby) poskytuje službu zprostředkovateli D a vystavuje běžnou fakturu za plnění mezi podniky. Nemá přímý kontakt s konečným spotřebitelem.

3.4.8 Jak domněnka uplatní ve vztahu k telefonním službám poskytovaným přes internet?

Ustanovení čl. 9a odst. 2 stanoví, že pokud jsou internetové telefonní služby poskytovány prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu za stejných podmínek, jež jsou uvedeny v odstavci 1, použije se tento odstavec.

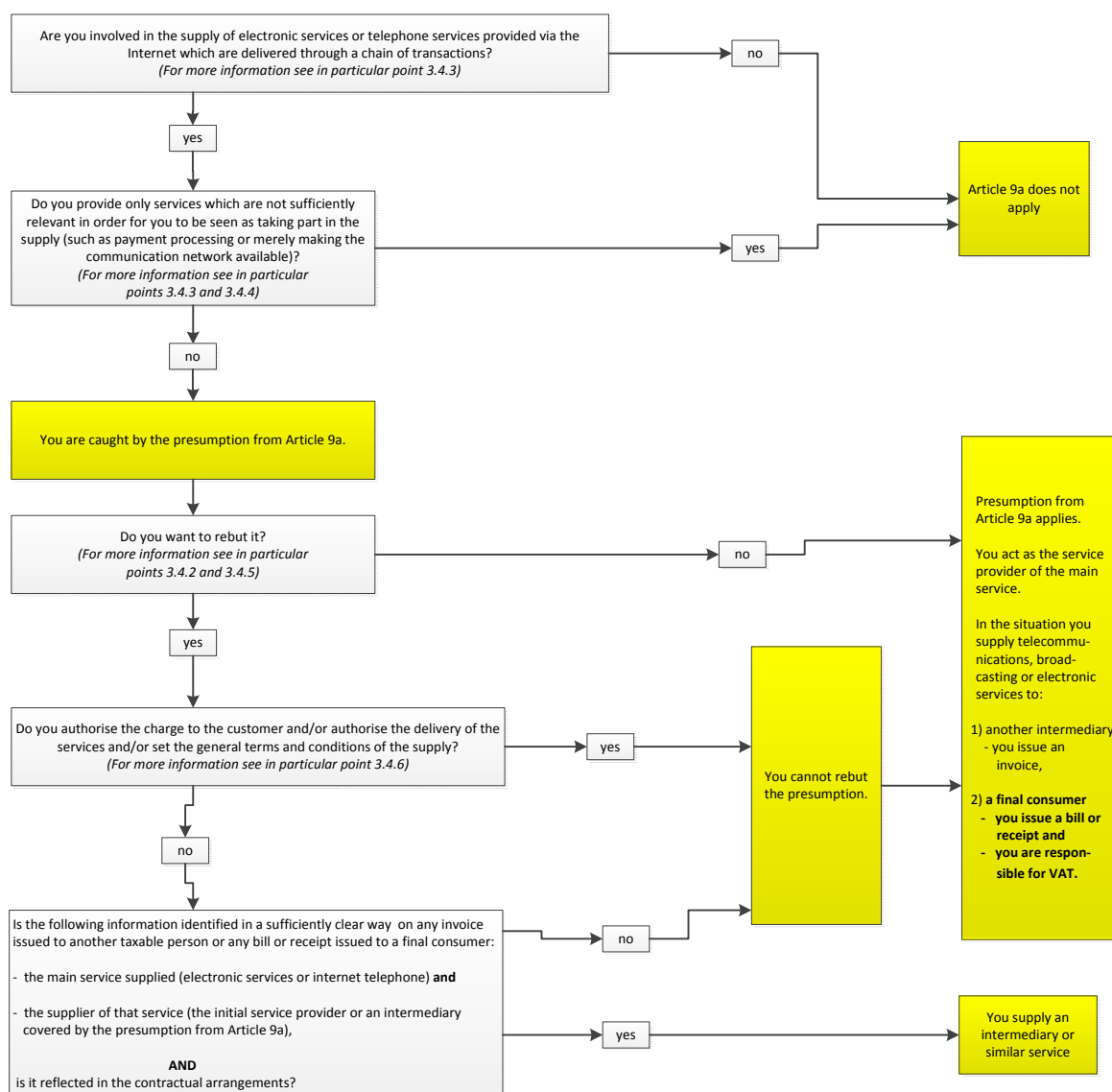
Vzhledem k tomu, že telefonní služby lze poskytovat prostřednictvím zprostředkovatelů, je také zapotřebí domněnky týkající se toho, kdo skutečně poskytuje danou službu konečnému spotřebiteli. K telefonním službám poskytovaným přes internet, včetně hlasových služeb přes internet (VoIP), je v souvislosti s článkem 9a třeba přistupovat stejně jako k elektronickým službám.

3.5 Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení

3.5.1 Kdy platí článek 9a? (schéma)

Následující schéma představuje obecnou ilustraci toho, jak by měl být uplatňován článek 9a.

Pro podrobnější informace je třeba si přečíst celou kapitolu 3. Elektronické a telekomunikační služby jsou definovány v kapitole 2.



3.5.2 Proč tato domněnka není zařazena vedle ostatních domněnek?

Tato ustanovení stanoví, podobně jako ustanovení v pododdílu 3a, domněnku. Je však třeba konstatovat, že pododdíl 3a se zaměřuje na *místo příjemce*, zatímco článek 9a stanoví domněnku týkající se toho, *kdo je poskytovatelem* služeb. Správný přístup, který je v souladu s logikou směrnice o DPH, spočívá v tom, že se nejprve správně určí poskytovatel služby. Dalším krokem je pak správně posoudit povahu dané služby, a teprve poté určit místo příslušnosti příjemce. Z tohoto důvodu článek 9a nemohl být zařazen vedle ostatních domněnek.

3.5.3 Proč se tato domněnka nevztahuje na služby rozhlasového a televizního vysílání?

Jak je vysvětleno v bodě 2.4.2, definice služeb rozhlasového a televizního vysílání v článku 6b je poměrně úzká, a má-li se na danou službu vztahovat, je třeba, aby poskytovatel měl „redakční odpovědnost“ za obsah.

Podle článku 9a by se při poskytování služeb rozhlasového a televizního vysílání v souladu s domněnkou (v případech, kdy platí) stal „zprostředkovatel“ poskytovatelem

služby (subjektem provozujícím rozhlasové a televizní vysílání), neboť by se z tohoto postavení nemohl vyvázat vzhledem k dalším podmínkám, jež jsou součástí tohoto ustanovení (v důsledku odst. 1 třetího pododstavce).

Z tohoto důvodu (protože by nebylo možné vyloučit uplatňování domněnky podle odst. 1 prvního pododstavce) nebylo shledáno za vhodné zahrnout služby rozhlasového a televizního vysílání do článku 9a.

3.5.4 Co jsou to telekomunikační sítě?

Viz slovníček pojmů v bodě 1.6.

3.5.5 Co je to rozhraní nebo portál?

Viz slovníček pojmů v bodě 1.6.

4. MÍSTO, KDE JE USAZENA PRÁVNICKÁ OSOBA NEPOVINNÁ K DANI (ČLÁNEK 13A)

4.1 Příslušná ustanovení

Příslušná ustanovení lze nalézt v prováděcím nařízení k DPH:

- [článek 13a](#).

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek.

4.2 Souvislosti

Konečným spotřebitelem (nazývaným též „osobou nepovinnou k dani“) může být v rámci systému DPH fyzická osoba (tedy soukromá osoba), nebo osoba právnická (například veřejný orgán).

Při poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb soukromé osobě bude DPH (počínaje rokem 2015) zpravidla splatná v místě, kde má dotčená osoba bydliště nebo kde se obvykle zdržuje.

Pokud je příjemcem poskytnutých služeb právnická osoba (nepovinná k dani), bude rozhodujícím faktorem místo, kde je dotčená osoba usazena.

Pro účely uplatňování pravidel pro místo poskytnutí služby je v tomto ohledu důležité mít na paměti, že podle čl. 43 odst. 2 směrnice o DPH musí být právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH považována za osobu povinnou k dani.

Je-li třeba DPH uplatnit v místě, kde je konečný spotřebitel „**usazen**“ (pokud se jedná o právnickou osobu), nebo v místě, kde má „**bydliště**“ nebo kde se „**obvykle zdržuje**“ (pokud je příjemcem fyzická osoba), je nutné, aby byl jasný význam těchto tří pojmů.

Články 12 a 13 již poskytují vodítko k pojmům „bydliště“ a „místo, kde se osoba obvykle zdržuje“. Bydlištěm se rozumí adresa fyzické osoby vedená v evidenci obyvatelstva či podobné evidenci, nebo adresa, kterou tato osoba uvedla příslušnému správci daně. Dále je zde vysvětleno, že fyzická osoba se obvykle zdržuje v místě, kde obvykle žije z důvodu osobních a profesních vazeb. Pokud jsou tyto vazby v různých zemích, je místo, kde se tato osoba obvykle zdržuje, určeno osobními vazbami, které ukazují na úzké spojení mezi fyzickou osobou a místem, kde žije.

4.3 Proč bylo potřebné vyjasnění?

Místem právnické osoby je místo, kde je usazena. Vodítko k určení místa usazení právnických osob vykonávajících ekonomickou činnost (osoby povinné k dani) lze nalézt v člancích 10 a 11, avšak pro právnické osoby, jež ekonomickou činnost nevykonávají, (osoby nepovinné k dani) žádné takovéto vodítko neexistuje.

V této souvislosti bylo potřeba vyjasnit pojem „usazení“, který je nyní uveden v článku 13a.

4.4 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

Článek 13a definuje místo, kde je právnická osoba nepovinná k dani usazena nebo kde má provozovnu.

Jedná se o místo, kde dochází k výkonu (provádění/realizaci) její ústřední správy, nebo jakékoli jiné místo, jež se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jí jsou poskytovány pro její vlastní potřebu (tedy místo, odkud vykonává svou činnost).

Právnická osoba nepovinná k dani, na rozdíl od osoby povinné k dani, obvykle nevykonává ekonomickou činnost. Proto bylo nezbytné poskytnout zvláštní vodítko k určení místa, kde je právnická osoba nepovinná k dani usazena.

Definice i použitelné testy ovšem odráží stávající zásady pro určení sídla ekonomické činnosti osoby povinné k dani (článek 10) a případné stálé provozovny (čl. 11 odst. 1).

Použitá hlediska se podobají hlediskům, která se použijí pro osobu povinnou k dani, byla však upravena tak, aby odpovídala situaci osoby nepovinné k dani, která nevykonává ekonomickou činnost.

5. STATUS PŘÍJEMCE, KTERÝ NESDĚLIL SVÉ IDENTIFIKAČNÍ ČÍSLO PRO DPH (ČLÁNEK 18)

5.1 Příslušná ustanovení

Příslušná ustanovení lze nalézt v prováděcím nařízení k DPH:

- [čl. 18 odst. 2 druhý pododstavec](#).

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek.

5.2 Souvislosti

Od 1. ledna 2015 bude místo zdanění při poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb mezi podniky i mezi podnikem a konečným spotřebitelem totožné.

I přes tuto změnu bude poskytovatel i nadále muset určit status příjemce (bez ohledu na to, zda se jedná o podnik nebo o konečného spotřebitele), neboť tento status bude mít vliv na povinnost poskytovatele odvést DPH. Pokud je služba poskytnuta konečnému spotřebiteli, či pokud je dotčený příjemce usazen v téže členské státě jako poskytovatel, bude mít poskytovatel povinnost odvést daň. V případech, kdy dojde k poskytnutí služby osobě povinné k dani, která je usazena v jiném členském státě, než je členský stát poskytovatele, neměl by poskytovatel uplatňovat DPH: v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti bude daň muset odvést příjemce.

5.3 Proč bylo potřebné vyjasnění?

Článek 18¹¹ se použije, pokud je ke správnému uplatnění pravidel pro místo poskytnutí služby zapotřebí určit status příjemce. Při ověření statusu a místa příjemce se bude poskytovatel často značnou měrou opírat o identifikační číslo pro DPH, které mu příjemce sdělil.

Odstavec 1 stanoví, kdy může poskytovatel považovat příjemce z EU za osobu povinnou k dani. Je tomu tak v případech, kdy mu příjemce sdělil své identifikační číslo pro DPH, nebo kdy prokázal, že o registraci pro účely DPH již zažádal.

Pokud poskytovateli nebylo sděleno identifikační číslo pro DPH, může podle odst. 2 prvního pododstavce považovat příjemce za osobu nepovinnou k dani, avšak pouze pokud nemá informace o opaku.

U telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb nebude mít na určení místa poskytnutí služby počínaje rokem 2015 status příjemce vliv. Bez ohledu na to, zda je příjemce osobou povinnou k dani či konečným spotřebitelem, poplynou příjmy témuž členskému státu.

¹¹ Pomocí článku 18 může poskytovatel zjistit status příjemce, tento status se však tímto ustanovením nemění. Je nutné mít na paměti, že každá osoba, která na jakémkoli místě vykonává nezávisle ekonomickou činnost, musí být považována za osobu povinnou k dani, a to bez ohledu na účel této činnosti či na její výsledky. K získání statusu osoby povinné k dani není nutná registrace. Řečeno jinak: skutečnost, že daná osoba nemá identifikační číslo pro DPH, nemění její status.

U těchto služeb často dochází k velkému počtu plnění nízké hodnoty, a proto je zvláště důležité, aby byl podnik schopen rychle a s jistotou určit status příjemců svých služeb. Jinými slovy je potřeba, aby měl daný podnik větší jistotu při rozhodování, zda má, či nemá uplatnit DPH. Z těchto důvodů bylo zavedeno ustanovení čl. 18 odst. 2 druhého pododstavce. Jeho cílem je zjednodušit použití pravidel u telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb.

5.4 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

Ustanovení čl. 18 odst. 2 druhého pododstavce usnadňuje podnikům rozlišování mezi příjemci, kteří jsou podniky, a příjemci, kteří jsou konečnými spotřebiteli. Jeho hlavním účelem je dát poskytovatelům větší právní jistotu ohledně statusu příjemců jejich služeb tím, že jim umožní odhlédnout od jiných informací, než je identifikační číslo pro DPH.

Poskytovatel telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb **může** každého příjemce, který mu neposkytne identifikační číslo pro DPH, považovat za osobu nepovinnou k dani. Díky tomu bude poskytovatel moci okamžitě a s jistotou určit, zda se povinnost odvést DPH vztahuje na něj (jak tomu je při poskytnutí služeb osobám nepovinným k dani nebo osobám povinným k dani ve stejném členském státě), či zda daň odvede příjemce (protože se služba poskytuje osobě povinné k dani v jiném členském státě).

Je na poskytovateli, zda tato ustanovení využije.

Poskytovatel může s příjemci bez identifikačního čísla pro DPH zacházet jako s konečnými spotřebiteli. Tím se chrání před případnou pozdější odpovědností v případě, že mu daný příjemce nikdy nesdělí své identifikační číslo pro DPH, což by bylo možno chápat jako náznak, že tento příjemce **nejednal** jako osoba povinná k dani.

Poskytovatel však nemá povinnost zacházet s příjemcem, který je osobou povinnou k dani a jako taková osoba jedná, jako s konečným spotřebitelem: pokud by s ním chtěl zacházet jako s osobou povinnou k dani, i když mu tento příjemce ještě nesdělil své identifikační číslo pro DPH, může tak učinit. Důkazní břemeno pak ovšem bude spočívat na něm, a aby se zprostil odpovědnosti, bude potřebovat dostatečné informace, na jejichž základě status svého příjemce doloží.

Jakmile je příjemci přiděleno identifikační číslo pro DPH, má podle článku 55 samozřejmě povinnost je sdělit poskytovateli, aby poskytovatel mohl podat požadované souhrnné hlášení.

Poskytovatel může tuto možnost využít, **dokud** mu příjemce nesdělí své identifikační číslo pro DPH. V případě, že se s příjemcem zachází jako s konečným spotřebitelem, přestože je osobou povinnou k dani, nemůže tento příjemce získat DPH zpět: ta se pro něj naopak stává konečným nákladem. Aby příjemce nebyl zbaven svých práv, měl by mít možnost daný stav s poskytovatelem napravit. Uvedená možnost pro poskytovatele tedy platí pouze do chvíle, než mu příjemce sdělí své identifikační číslo pro DPH. Pak bude poskytovatel muset provést potřebné úpravy podle běžných pravidel. Součástí těchto úprav může být i vrácení případné částky DPH, kterou příjemce již dříve uhradil, a nezbytné úpravy v priznání k DPH (pro zjednodušené jedno správní místo).

Příjemce by měl své identifikační číslo pro DPH sdělit v přiměřené době od poskytnutí služby. Pokud příjemce sdělí své identifikační číslo pro DPH velmi pozdě, lze obvykle mít za to, že při nákupu služby nejednal jako osoba povinná k dani.

Při řešení konkrétních případů je třeba mít na paměti, že toto zjednodušující opatření nemá žádný vliv na příjmy členského státu příjemce.

5.5 Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení

5.5.1 Je poskytovatel povinen zacházet s příjemcem bez identifikačního čísla pro DPH jako s konečným spotřebitelem?

Bez ohledu na informace o opaku poskytovatel „může“ považovat příjemce za osobu nepovinnou k dani, dokud mu tento příjemce nesdělí své identifikační číslo pro DPH. Podle čl. 18 odst. 2 druhého pododstavce nicméně není povinen tak učinit. Pokud má poskytovatel k dispozici jiné informace, pomocí nichž může status příjemce jakožto osoby povinné k dani doložit, může s příjemcem jako s takovou osobou zacházet; přebírá však riziko v souvislosti s případnými problémy, k nimž u tohoto příjemce může dojít.

5.5.2 Jak by měl poskytovatel zacházet s příjemcem, který je usazen mimo EU?

V případě, že se telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby poskytují příjemcům mimo EU, nevztahuje se na poskytování těchto služeb DPH EU. Je tomu tak bez ohledu na status příjemce.

Pokud se nepoužije pravidlo skutečného použití a využití služeb podle článku 59a směrnice o DPH, nemusí poskytovatel znát status příjemce, a musí pouze určit místo jeho příslušnosti. Tento výklad potvrzuje také článek 3.

5.5.3 Proč bylo v čl. 18 odst. 2 použito slovo „může“ místo slova „musí“?

Vzhledem k použití slova „může“ v čl. 18 odst. 2 druhém pododstavci je uplatnění tohoto ustanovení pro poskytovatele volitelné.

Pokud by bylo použito slovo „musí“, byl by poskytovatel, který od svého příjemce neobdržel identifikační číslo pro DPH, povinen zacházet s tímto příjemcem jako s osobou nepovinnou k dani. Avšak ani v případě, kdy poskytovatel identifikační číslo pro DPH neobdržel, nelze vyloučit, že ví, že příjemce jeho služby je ve skutečnosti osobou povinnou k dani; díky použití výrazu „může“ má pak možnost s tímto příjemcem nezacházet jako s osobou nepovinnou k dani.

Pokud má tedy poskytovatel dostatečné informace, pomocí nichž může doložit, že příjemce jeho služeb je skutečně osobou povinnou k dani, nemá povinnost s tímto příjemcem zacházet jako s osobou nepovinnou k dani a může fakturu vystavit bez DPH, za předpokladu, že tuto daň musí podle článku 196 směrnice o DPH odvést příjemce.

5.5.4 Jaké jsou následky, pokud se poskytovatel rozhodne nevyužít možnosti podle čl. 18 odst. 2 druhého pododstavce?

V případě, že identifikační číslo pro DPH není poskytnuto a poskytovatel nevyužije možnost podle čl. 18 odst. 2 druhého pododstavce, musí být schopen doložit, že je daný příjemce skutečně osobou povinnou k dani. Pokud tak není možné učinit, může být za úhradu DPH odpovědný poskytovatel, a to z důvodu, že příjemce je osobou nepovinnou k dani.

5.5.5 Co musí poskytovatel učinit, pokud mu příjemce později své identifikační číslo pro DPH sdělí?

V případě, že příjemce své identifikační číslo pro DPH nesdělil a poskytovatel má pochybnosti o jeho statusu, může se poskytovatel chránit tak, že bude s příjemcem zacházet jako s osobou nepovinnou k dani, dokud mu (případně) nebude toto identifikační číslo pro DPH sděleno.

Toto prvotní posouzení však bude potřeba přezkoumat a opravit, jestliže příjemce poskytovateli své identifikační číslo pro DPH později sdělí. V tomto směru je důležité mít na paměti článek 25, který stanoví, že **pro účely uplatňování pravidel pro místo poskytnutí služby se zohlední pouze okolnosti existující v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění.**

Jakmile příjemce sdělí své identifikační číslo pro DPH, bude poskytovatel muset provést potřebné úpravy (vystavení opravené faktury, vrácení DPH náúčtované příjemci, oprava přiznání k DPH (pro zjednodušené jedno správní místo) atd.).

5.5.6 Kdy by měl příjemce sdělit své identifikační číslo pro DPH?

Příjemce, u něhož v době uskutečnění nákupu ještě probíhá registrace, nebude moci své identifikační číslo pro DPH sdělit, a mohlo by se mu stát, že s ním pak poskytovatel bude zacházet jako s osobou nepovinnou k dani. Po dokončení registrace však příjemce bude moci své identifikační číslo pro DPH sdělit. Pokud tak učiní, nebude se už poskytovatel moci opírat o možnost, kterou stanoví čl. 18 odst. 2 druhý pododstavec.

Sdělení identifikačního čísla musí proběhnout včas, a mělo by k němu tedy dojít v přiměřené lhůtě. Poskytovatelé mohou ve smluvních ujednáních stanovit, jakou lhůtu považují za „přiměřenou“. Lhůtu pro oznámení identifikačního čísla pro DPH mohou také stanovit vnitrostátní právní předpisy.

5.5.7 Může příjemce, který je osobou povinnou k dani, ale s nímž poskytovatel zacházel jako s osobou nepovinnou k dani, získat zpět DPH, kterou mu poskytovatel náúčtoval?

Pokud příjemce neoznámil své identifikační číslo pro DPH, může se poskytovatel rozhodnout zacházet s tímto příjemcem jako s konečným spotřebitelem a uplatnit DPH. Za normálních okolností by tuto DPH poskytovatel účtovat neměl. Pokud tak však učinil, je možné vybranou DPH získat zpět, avšak nikoliv některým z běžných postupů odpočtu/navrácení daně od správce daně. Příjemce bude muset nápravu situace řešit s poskytovatelem.

5.5.8 Jak postupovat v případě, kdy příjemce sdělí identifikační číslo pro DPH, ale poskytovatel má pochybnosti o statusu příjemce či postavení, v němž jedná?

Podle čl. 18 odst. 1 písm. a) může poskytovatel považovat příjemce za osobu povinnou k dani za předpokladu, že mu příjemce sdělil své identifikační číslo pro DPH, toto číslo bylo úspěšně ověřeno v systému VIES a žádné informace nenaznačují, že by příjemce osobou povinnou k dani nebyl. Poskytovatel se tedy může rozhodnout, pokud má na základě jiných dostupných informací pochybnosti o statusu příjemce či o postavení, v němž příjemce jedná, že mu samotné sdělení identifikačního čísla pro DPH nestačí k tomu, aby s tímto příjemcem zacházel jako s osobou povinnou k dani. Při rozhodování by poskytovatel měl zohlednit znění článku 19.

5.5.9 Je možnost, kterou stanoví čl. 18 odst. 2 druhý pododstavec, v rozporu s požadavkem na uvedení identifikačního čísla pro DPH na faktuře, který některé členské státy stanoví jako podmínku pro to, aby poskytovatel nemusel účtovat DPH v případě přeshraničního poskytnutí služeb?

Ne, mezi těmito dvěma prvky neexistuje žádný rozpor. Ustanovení čl. 18 odst. 2 druhého pododstavce dává poskytovateli služeb dotčenou možnost v případě, že příjemce nesdělil své identifikační číslo pro DPH. Pokud však členské státy při uznávání případů, kdy je poskytovatel při přeshraničním poskytování služeb a absenci identifikačního čísla pro DPH u klienta oprávněn neúčtovat DPH, uplatňují přísnější požadavky, bude prostor pro rozhodnutí poskytovatele, že tuto možnost (tedy jednat s příjemcem jako s konečným spotřebitelem) nevyužije, v praxi omezen.

6. PŘÍJEMCE USAZENÝ ČI OBVYKLE SE ZDRŽUJÍCÍ VE VÍCE NEŽ JEDNÉ ZEMI (ČLÁNEK 24)

6.1 Příslušná ustanovení

Příslušná ustanovení lze nalézt v prováděcím nařízení k DPH:

- [článek 24.](#)

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek.

6.2 Souvislosti

Při poskytnutí služeb podnikem konečnému spotřebiteli závisí místo zdanění na tom, kde je konečný příjemce usazen nebo kde má provozovnu (pokud se jedná o právnickou osobu nepovinnou k dani), či kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje (v případě fyzické osoby).

6.3 Proč bylo potřebné vyjasnění?

Jestliže je příjemce usazen či se obvykle zdržuje ve více než jedné zemi, mohlo by dojít ke kompetenčním sporům mezi členskými státy, pokud jde o to, který z nich má případně právo poskytnutou službu zdanit. Důsledkem by mohlo být dvojí zdanění.

Přednost by se měla dát místu, které nejlépe zajistí zdanění v místě skutečné spotřeby příslušných služeb. K vyjasnění tohoto pojmu však bylo zapotřebí dalšího vodítka.

6.4 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

Článek 24 poskytuje potřebné vodítko, aby se zamezilo sporům mezi členskými státy, v jejichž důsledku by mohl být poskytovatel v případech, kdy je konečný spotřebitel usazen či se zdržuje ve více než jednom státě, vystaven dvojímu zdanění.

Ustanovení se použijí v situacích, kdy jsou služby poskytnuté konečnému příjemci zdanitelné v místě konečného spotřebitele, např. v případě telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb (článek 58 směrnice o DPH).

V případě, že se tyto služby poskytují právnické osobě nepovinné k dani, dá se přednost místu, kde dochází k výkonu její ústřední správy (písmeno a)). Takto se postupuje, pokud neexistuje důkaz, že se tyto služby používají v jiné provozovně této právnické osoby nepovinné k dani.

Pokud se služby poskytují fyzické osobě, mělo by se upřednostnit místo, kde se tato osoba obvykle zdržuje (písmeno b)). Bydliště se použije pouze v případě, kdy existuje důkaz, že se zde dané služby využívají.

Účelem je v souladu se 7. bodem odůvodnění nařízení č. 1042/2013 dát přednost místu, které nejlépe zajistí zdanění v místě skutečné spotřeby příslušných služeb.

6.5 Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení

6.5.1 Jak by měly být domněnky, které stanoví články 24a a 24b, použity v případě, kdy je příjemce usazen či se obvykle zdržuje ve více než jedné zemi?

Cílem tohoto ustanovení je zamezit kompetenčním sporům mezi členskými státy o to, který z nich má případně právo poskytovanou službu zdanit.

V případě, že se použije některá ze zvláštních domněnek, které stanoví článek 24a a čl. 24b písm. a), b) nebo c), určí se místo poskytnutí služby odkazem na konkrétní ukazatele, které naznačují místo, kde je příjemce usazen či kde se obvykle zdržuje¹². Spor mezi dvěma místy, kde je příjemce usazen či kde se obvykle zdržuje, tak může nastat, pouze pokud by správce daně vyvrátil jednu ze zvláštních domněnek z důvodu, že existují náznaky nesprávného použití nebo zneužití ze strany poskytovatele. Pokud se po vyvrácení jedné z těchto domněnek na základě dostupných informací určí, že je příjemce usazen či se obvykle zdržuje ve více než jednom členském státě, použije se článek 24.

Pokud se nepoužije žádná ze zvláštních domněnek, má se za to, že místem příslušnosti příjemce je místo, které tak podle čl. 24b písm. d) určil poskytovatel s použitím dvou důkazů, které si neprotirečí. Jestliže je v tomto případě podle dostupných informací určeno, že příjemce je usazen či se obvykle zdržuje ve více než jednom členském státě, je použití článku 24 jako vodítka obzvláště relevantní.

6.5.2 Jak by se měl použít článek 24f o důkazech v případě, že příjemce je usazen či se obvykle zdržuje ve více než jedné zemi?

Článek 24f poskytuje nevyčerpávající seznam důkazů, které může poskytovatel použít při určování místa, kde je konečný spotřebitel usazen, kde má bydliště či kde se obvykle zdržuje. V případech, kdy poskytovatel na základě dostupných důkazů určí dvě země, kde je příjemce usazen, kde má bydliště či kde se obvykle zdržuje, musí zemi zdanění vybrat podle článku 24 (viz také [bod 6.4](#)).

¹² Rozsah zvláštních domněnek stanovených v článku 24a a čl. 24b písm. a) až c) je podrobněji popsán v kapitole 7.

7. DOMNĚNKY TÝKAJÍCÍ SE MÍSTA PŘÍJEMCE (ČLÁNKY 24A A 24B)

7.1 Příslušná ustanovení

Příslušná ustanovení lze nalézt v prováděcím nařízení k DPH:

Poskytnutí digitálních služeb na fyzickém místě poskytovatele:

- [článek 24a](#).

Poskytnutí digitálních služeb prostřednictvím pevné linky:

- [čl. 24b písm. a\)](#).

Poskytnutí digitálních služeb prostřednictvím mobilních sítí:

- [čl. 24b písm. b\)](#).

Poskytnutí digitálních služeb s použitím dekodéru:

- [čl. 24b písm. c\)](#).

Jiná poskytnutí digitálních služeb:

- [čl. 24b písm. d\)](#).

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek.

7.2 Souvislosti

V souladu s články 44 a 58 směrnice o DPH budou telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby počínaje 1. lednem 2015 vždy zdanitelné v místě příjemce. Bude tomu tak bez ohledu na to, zda tyto služby poskytuje podnik ze země EU, nebo ze země mimo EU, a nezávisle na statusu příjemce (na tom, zda je, nebo není osobou povinnou k dani).

7.3 Proč bylo potřebné vyjasnění?

Telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby (digitální služby) se obvykle poskytují na dálku, přičemž poskytovatel musí být s to snadno stanovit místo příjemce těchto služeb tak, aby bylo možno uplatňování DPH automatizovat a co nejvíce omezit administrativní zátěž.

V případech, kdy mají jednotlivá poskytnutí služeb malou hodnotu, ale počet plnění je zároveň velmi vysoký, je nutné využít domněnek, které usnadní praktické uplatňování pravidel, jež začnou v roce 2015 platit. V některých případech je také v důsledku zvláštních okolností, za nichž se digitální služba poskytuje, velmi obtížné stanovit nejen místo, ale také status příjemce. I v těchto případech je třeba využít domněnky. Všechny tyto domněnky musí být samozřejmě v souladu s pravidly, jež stanoví směrnice o DPH.

Účelem domněnek je poskytnout určitou flexibilitu, pokud jde o budoucí vývoj v oblasti IT. Technologie se neustále mění, a je tedy pravděpodobné, že na trh budou uvedeny nové

telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby. Pokud by byl rozsah domněnek příliš restriktivní, hrozilo by, že nebudou s to sloužit svému účelu.

7.4 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

Ustanovení pododdílu 3a stanoví domněnky pro případy, kdy je pro poskytovatele mimořádně obtížné, neřkuli prakticky nemožné vědět, kde je ve skutečnosti příjemce usazen, kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje. Použití právní úpravy tak lze usnadnit využitím domněnek o místě příjemce.

Většina domněnek se týká uplatnění pravidel, jež začínají platit od 1. ledna 2015 (články 24a a 24b)¹³. Při stanovení těchto domněnek bylo přihlédnuto k tomu, jaká technická řešení v oblasti IT mají v současnosti podniky k dispozici.

Aby bylo možno uplatnit danou domněnku, musí být služba poskytnuta za stanovených okolností. Je také důležité mít na paměti to, že všechny domněnky v pododdíle 3a mohou být vyvráceny.

Pododdíl 3a úzce souvisí s pododdíly 3b a 3c. Pododdíl 3b se zabývá vyvrácením domněnek poskytovatelem nebo správcem daně (ve druhém případě pouze pokud existují náznaky nesprávného použití nebo zneužití ze strany poskytovatele). Pododdíl 3c se soustředí na důkazy k určení místa příjemce a vyvrácení domněnek. Další vysvětlení k pododdílům 3b a 3c lze nalézt v kapitolách 8 a 9.

7.4.1 Domněnky použitelné při poskytnutí služeb podnikem jinému podniku i při poskytnutí služeb podnikem konečnému spotřebiteli

Článek 24a stanoví vyvrátitelnou domněnku v souvislosti s články 44, 58 a 59a směrnice o DPH. Týká se tedy jak poskytnutí služeb mezi podniky, tak poskytnutí služeb podnikem konečnému spotřebiteli. Pokud by tomu tak nebylo, vytratil by se prvotní účel domněnky: poskytovatel by pak totiž musel sledovat každé jednotlivé plnění a kontrolovat, zda je příjemcem podnik, nebo soukromá osoba.

Tato domněnka platí pro digitální služby poskytované na určitých fyzických místech (odstavec 1). Týká se také případů, kdy se toto fyzické místo nachází na palubě lodí, letadla či vlaku, které provádějí přepravu cestujících (odstavec 2).

Nevztahuje se však na služby „over the top“. Jedná se o služby, jež lze poskytnout pouze díky spojení, které je navázáno prostřednictvím komunikačních sítí, jež ale nevyžadují fyzickou přítomnost příjemce v místě, kde se příslušná služba poskytuje. Základní službou (na kterou se za zvláštních podmínek může vztahovat článek 24a), jež poskytování služeb „over the top“ umožňuje, je obvykle telekomunikační služba.

Poskytovatel musí na základě dostupných informací (tj. veškerých informací, které poskytovatel má nebo by měl mít k dispozici) u každé jednotlivé domněnky posoudit, zda se použije.

¹³ Pododdíl 3a zahrnuje také článek 24c, který stanoví domněnku k použití čl. 56 odst. 2 směrnice o DPH, podle něhož se poskytnutí jiného než krátkodobého nájmu dopravního prostředku osobě nepovinné k dani považuje za zdanitelné v místě příjemce. Ke změnám pravidel pro místo poskytnutí dlouhodobého nájmu dopravního prostředku, jež vstoupily v platnost v roce 2013, budou vydány samostatné vysvětlivky.

7.4.1.1 Poskytnutí digitálních služeb na fyzickém místě poskytovatele

Na základě domněnky stanovené v čl. 24a odst. 1 může poskytovatel předpokládat, že příjemce je usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje v místě, v kterém mu poskytovatel službu poskytuje a v kterém je příjemce osobně přítomen, protože k přijetí služby je nutná jeho fyzická přítomnost. Toto místo by pak bylo místem, kde je služba poskytnutá dotčeným poskytovatelem zdanitelná.

Seznam příkladů míst (telefonní budka, telefonní stánek, přístupový bod Wi-Fi, internetová kavárna, restaurace, hotelová hala) je pouze ilustrativní, a domněnku lze tedy uplatnit i v případech, kdy je služba poskytnuta na jiném podobném místě. Musí však být splněny základní podmínky domněnky.

Domněnka se vztahuje pouze na služby poskytnuté v místě poskytovatele samotným poskytovatelem, a nikoliv na služby poskytnuté jinými poskytovateli. Uplatní se tedy v případě, kdy příjemce zaplatí poplatek za možnost surfovat po internetu po dobu jedné hodiny strávené v internetové kavárně, nikoliv však na jeho stahování z internetu. Tento druhý typ služeb (které lze nazvat službami „over the top“) nemusí být poskytnut na fyzickém místě poskytovatele, a proto se na něj domněnka dle čl. 24a odst. 1 nevztahuje.

Dejme tomu, že se například příjemce s bydlištěm ve Spojeném království vydá na dovolenou do Španělska a koupí si dvouhodinový přístupový kredit, aby mohl využít internetové připojení v internetové kavárně svého letoviska. Podle čl. 24a odst. 1 se na kredit vztahuje španělská DPH. Na případné další poskytnuté služby (služby „over the top“) zakoupené tímto příjemcem během využívání připojení se tato domněnka nepoužije.

V případě, že by si tentýž příjemce zakoupil a stáhl skladby ve formátu MP3 z online prodejní platformy **nikoliv** prostřednictvím připojení Wi-Fi internetové kavárny, nýbrž prostřednictvím sítě svého britského mobilního operátora, článek 24a by se nepoužil. Zaprvé nemusí být u této telekomunikační služby příjemce v tomto případě v internetové kavárně fyzicky přítomen. Stahování skladeb ve formátu MP3 navíc tak jako tak představuje službu „over the top“. V tomto druhém případě, kdy příjemce využívá svůj britský mobilní telefon (tj. mezinárodní směrový kód země SIM karty je kódem Spojeného království), se na telekomunikační službu i na prodej skladby ve formátu MP3 použije DPH platná v UK.

Tato domněnka se vztahuje na všechny tři typy služeb, aby byly zahrnuty případy, kdy se za totožných okolností poskytují služby s podobnými rysy (poskytované příjemci ve fyzickém místě poskytovatele, aniž by bylo přesně známo místo příjemce, tj. kde je usazen, kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje).

Domněnka je relevantní především pro telekomunikační služby, protože hlavními službami, jichž se dotýká, budou telefonní hovory (při využití telefonní budky nebo stánku) či přístup k internetu (pomocí přístupového bodu Wi-Fi nebo v internetové kavárně). Mohla by se však také týkat určitých služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb, například v případě provozování hracích automatů (v hernách, hospodách či barech) nebo nabídky zábavy (hry se provozují na lokalizovaných serverech, např. v kavárnách či stáncích).

Vzhledem k tomu, že k přijetí dotčených služeb musí být příjemce v daném místě fyzicky přítomen, má se také za to, že tyto služby jsou v daném místě skutečně užívány

a využívány. V jiných místech lze užívat a využívat pouze služby, které nevyžadují fyzickou přítomnost příjemce v místě poskytovatele.

7.4.1.2 Poskytnutí digitálních služeb na fyzickém místě poskytovatele na palubě dopravního prostředku

Situace se může komplikovat, pokud se telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání či elektronické služby poskytují v místě, které se pohybuje. V případech, kdy se toto místo nachází na palubě lodi, letadla nebo vlaku, které provádějí přepravu cestujících uskutečněnou v EU, rozumí se zemí tohoto místa země zahájení přepravy. Vyplývá to z čl. 24a odst. 2.

Příslušná ustanovení odkazují na „*přepravu cestujících uskutečněnou ve Společenství podle článků 37 a 57 směrnice o DPH*“. Znamená to, že fikce stanovená v čl. 24a odst. 2 se vztahuje pouze na **úsek přepravy cestujících uskutečněný ve Společenství** podle definice v čl. 37 odst. 2 a čl. 57 odst. 2 směrnice o DPH. Na ostatní úseky přepravy cestujících (včetně cest v zemích mimo EU) se toto ustanovení tedy nevztahuje.

Ustanovení čl. 37 odst. 2 (jakož i čl. 57 odst. 2) směrnice o DPH definují **úsek přepravy cestujících uskutečněný ve Společenství** jako „*úsek přepravy uskutečněný bez zastávky mimo Společenství mezi místem zahájení a místem ukončení přepravy cestujících*“. Tato ustanovení rovněž vyjasňují, že místem zahájení přepravy cestujících se rozumí místo prvního plánovaného nastoupení cestujících v EU po případném přerušení cesty mimo EU.

Je namístě zdůraznit, že v souladu s články 15 a 35 musí být úsek přepravy cestujících uskutečněný v EU určen cestou dopravních prostředků, a nikoliv cestou uskutečněnou každým z cestujících.

Vzhledem k tomu, že územní rozsah domněnky v tomto případě přímo vychází z této definice, měl by se odkaz na „*zemí zahájení*“ vždy chápat v souladu s definicí **místa zahájení** v člácích 37 a 57 směrnice o DPH. V tomto směru není dán prostor pro rozšíření územní působnosti.

Pro ilustraci předpokládejme, že výletní plavba začíná ve Španělsku, loď navštíví Portugalsko a Francii a svou cestu zakončí ve Spojeném království, přičemž provozovatel výletní lodi poskytuje telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby způsobem, který vyžaduje fyzickou přítomnost příjemce (například prostřednictvím své vlastní speciální sítě); v tomto případě by měl z dotčených služeb poskytovatel zaplatit španělskou DPH.

Použití domněnky v čl. 24a odst. 2 nebylo rozšířeno na případy, kdy k poskytnutí služby dojde mimo úsek přepravy cestujících uskutečněný v EU (což zahrnuje i mezinárodní cesty), protože by to bylo v rozporu se stávající logikou uplatňovanou na poskytování služeb na palubě dopravních prostředků obecně (která je obsažena v člácích 37 a 57 směrnice o DPH). Řečeno jinak: domněnku obsaženou v odstavci 2 nelze uplatnit na poskytování služeb na palubě dopravních prostředků mimo úsek přepravy cestujících uskutečněný v EU.

Na telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby poskytované na palubě lodí, letadel a vlaků **mimo úsek přepravy cestujících uskutečněný ve Společenství** (ve smyslu vysvětleném výše) se tedy vztahuje čl. 24a odst. 1, nebo pokud nejsou splněny podmínky této domněnky, některá z dalších

domněnek obsažených v článku 24b (v praxi se bude jednat buď o zvláštní domněnku opírající se o použití SIM karty, nebo o obecnou domněnku).

Pokud tedy výletní plavba začne ve Španělsku, přičemž loď zastaví v Maroku a Tunisku a svou cestu zakončí v Itálii, čl. 24a odst. 2 se nepoužije, protože cesta neproběhne v rámci úseku přepravy cestujících uskutečněném ve Společenství.

Jsou-li v tomto případě na palubě lodi poskytnuty služby (např. roaming), k jejichž přijetí musí být příjemce fyzicky přítomen, bude třeba použít čl. 24a odst. 1, tj. rozhodné bude, kde se loď fyzicky nachází v okamžiku poskytnutí služby. V praxi se tedy v případě, kdy výletní plavba začíná ve Španělsku, přičemž loď zastaví v Maroku a Tunisku a svou cestu zakončí v Itálii, ve španělských teritoriálních vodách uplatní španělská DPH, v italských teritoriálních vodách italská DPH a mimo teritoriální vody EU se DPH EU neuplatní.

Mělo by být ovšem jasné, že pokud příjemce tyto služby zakoupí od svého obvyklého operátora v rámci celkového balíčku mobilních služeb, bude se na ně vztahovat výlučně čl. 24b písm. b) a rozhodující bude mezinárodní směrový kód země příjemcovy SIM karty.

7.4.2 Domněnky, které platí pouze při poskytnutí služby podnikem konečnému spotřebiteli

Článek 24b stanoví u určitých poskytnutí služeb, na něž se vztahuje článek 58 směrnice o DPH, vyvratitelné domněnky. Tyto domněnky platí pouze při poskytnutí služby podnikem konečnému spotřebiteli.

Rozsah těchto domněnek je omezen, tyto domněnky tedy nelze rozšířit na služby poskytované mezi podniky, a to ani při smíšeném užití; v těchto případech se místo toho použije článek 44 směrnice o DPH.

Poskytovatel musí na základě dostupných informací (tj. veškerých informací, které poskytovatel má nebo by měl mít k dispozici) u každé domněnky posoudit, zda se použije. Může tak nastat situace, kdy se tyto zvláštní domněnky v důsledku chybějících informací o tom, jak byly služby příjemci poskytnuty, na některé služby nebudou vztahovat. V některých případech tomu tak může být u některých služeb „over the top“¹⁴, tato situace se však může týkat i jiných služeb.

7.4.2.1 Poskytnutí digitálních služeb prostřednictvím pevné linky

Ustanovení čl. 24b písm. a) řeší případy, kdy jsou služby příjemci (osobě nepovinné k dani) poskytnuty prostřednictvím pevné linky připojené v budově. Vzhledem k tomu, že se v tomto případě obvykle jedná o místo, kde se služba bude využívat, platí domněnka, že jde o místo příslušnosti příjemce.

Tato domněnka není omezena co do rozsahu a vztahuje se na jakékoliv poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb prostřednictvím pevné linky. Aby bylo možné tuto domněnku uplatnit, musí být služba poskytnuta osobě nepovinné k dani prostřednictvím **její** pevné linky. Musí tedy existovat souvislost mezi dotčenou pevnou linkou a dotčeným příjemcem, z níž vyplývá, že se tento příjemce skutečně nachází v místě instalace pevné linky. Spadaly by sem případy, kdy je pevná linka instalována v bytových prostorách (tj. pro potřebu majitele

¹⁴ Definici služeb „over the top“ lze nalézt v bodě 1.6.

budovy či nájemce) či podobné situace (např. případy, kdy byla instalována v budově, kterou pro svou činnost využívá právnická osoba nepovinná k dani), nikoliv však případ, kdy se místo, kde je pevná linka nainstalována, využívá pro účely podnikání.

V případech, kdy jsou příjemci poskytnuty služby prostřednictvím jeho pevné linky, se tedy má za to, že se příjemce v místě instalace této linky skutečně nachází a že se poskytovatel o tuto domněnku bude moci opřít (bez ohledu na to, zda pevná linka patří jemu, nebo třetí straně), ledaže ji může vyvrátit na základě tří důkazů. Pokud se například služby poskytují prostřednictvím pevné linky instalované v letním domě, ale poskytovatel má k dispozici tři důkazy, které si neprotiřečí a z nichž vyplývá, že příjemce je usazen či má bydliště jinde (např. fakturační údaje, bankovní údaje a jiné informace důležité z obchodního hlediska, které ukazují na jiný členský stát než stát, v němž se nachází pevná linka), může poskytovatel tuto domněnku vyvrátit. V případech, kdy poskytovatel domněnku vyvrátí, se bude mít za to, že služba byla poskytnuta v místě uváděném v dotčených třech důkazech.

V případech, kdy se na daném místě kromě pevné linky při poskytování dotčených služeb používá také dekodér či televizní karta, se za určující považuje domněnka opírající se o pevnou linku.

7.4.2.2 Poskytnutí digitálních služeb prostřednictvím mobilních sítí

Ustanovení čl. 24b písm. b) se vztahuje na případy, kdy příjemce (osoba nepovinná k dani) pro příjem telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání či elektronických služeb používá SIM kartu (bez ohledu na to, zda jde o služby předplacené nebo tarifní).

SIM karta se většinou bude užívat v zemi, jejíž mezinárodní směrový kód jí byl přiřazen: země, v níž byla SIM karta vydána, je tedy klíčovým prvkem při zjišťování místa příjemce s cílem stanovit místo poskytnutí služby. Platí tedy domněnka, že příjemce je na tomto místě usazen, má zde bydliště či se zde obvykle zdržuje.

Tato domněnka je zvláště užitečná v případě SIM karet s předplaceným kreditem, neboť tento kredit lze kromě plateb za telefonní hovory či přístup k internetu použít i k mnoha jiným účelům¹⁵, přičemž jeho poskytovatel nemůže dopředu vědět, k jakému účelu příjemce kredit použije.

V obou případech (předplacený kredit i tarifní služby) může poskytovatel tuto domněnku vyvrátit, pokud má k dispozici tři důkazy, které si neprotiřečí a z nichž vyplývá, že příjemce je usazen jinde.

7.4.2.3 Poskytnutí digitálních služeb s použitím dekodéru

Podle čl. 24b písm. c) platí v případech, kdy je k příjmu služeb nutno použít dekodér nebo podobné zařízení nebo televizní kartu, domněnka, že místo příjemce (osoby nepovinné k dani) odpovídá místu, kde se nachází toto zařízení či kam je za účelem použití zaslána televizní karta. Tato domněnka se neuplatní, pokud dojde k prodeji takového zařízení a poskytovatel neví a nemůže vědět, kde se bude toto zařízení nacházet, nebo když dojde

¹⁵ Domněnka týkající se kódu země SIM karty je při poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb relevantní pouze z hlediska stanovení místa zdanění těchto služeb, a nikoliv z hlediska jiných dodávek/poskytnutí, k jejichž úhradě lze předplacený kredit rovněž využít.

k prodeji televizní karty, ale nikoliv k jejímu zaslání příjemci. Jestliže se na daném místě spolu s takovýmto zařízením či televizní kartou k poskytování služeb používá také pevná linka, uplatní se domněnka podle čl. 24b písm. a).

7.4.2.4 Poskytnutí jiných digitálních služeb

Veškerá poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb, na něž se nevztahuje některá ze zvláštních domněnek (obsažených v článku 24a či v čl. 24b písm. a), b) nebo c)), řeší čl. 24b. písm. d). Podle této domněnky se má za to, že se příjemce nachází v místě, jež poskytovatel určil s použitím dvou důkazů, které si neprotirečí.

Tato obecná domněnka by se měla použít pouze v případě, kdy nelze uplatnit některou z domněnek zvláštních. Pokud tedy poskytovatel neshromáždil ani nemohl shromáždít (v rámci běžného obchodního styku) informace či důkazy, z nichž by vyplývalo, že je třeba použít zvláštní domněnku, měl by zvláštní domněnky opustit a přikročit k použití domněnky obecné. Je-li například možné poskytnout službu prostřednictvím alespoň dvou různých kanálů (pevná linka či mobilní síť) a poskytovatel nemůže a neměl by vědět, který z nich příjemce k přijetí této služby skutečně používá, měl by použít obecnou domněnku.

Tato obecná domněnka přímo souvisí s článkem 24f a dává poskytovateli při určování místa zdanitelného plnění větší jistotu. Je na poskytovateli, aby rozhodl, které dva důkazy, jež si neprotirečí, považuje z hlediska určování místa, kde se příjemce jeho služby nachází, za nejspolehlivější (viz také [kapitola 9](#)). Byla nalezena rovnováha mezi požadavkem, aby důkazní břemeno nebylo nepřiměřené, a nutností předejít manipulaci a zneužití. Každý ze zúčastněných subjektů může situaci vnímat jinak. Je důležité, aby bylo pro podniky snadné právní úpravu dodržovat. Na druhou stranu je však také důležité, aby členské státy měly dostatečnou jistotu, že se služby daní na správném místě.

Ačkoliv může být v některých případech pro poskytovatele obtížné získat více než jeden důkaz, je třeba zdůraznit, že jako důkaz mohou posloužit jakékoliv informace důležité z obchodního hlediska, což by mělo dát poskytovateli dostatečnou flexibilitu, aby správně určil místo příjemce. Daňová správa může posouzení poskytovatele rozporovat pouze v případě, že existují náznaky nesprávného použití nebo zneužití (viz také [kapitola 8](#)).

Tato domněnka má díky tomu, že funguje jako „všeobjímající“, potenciál obstát i v budoucnosti, což by mělo zajistit, že bude možné zohlednit nové služby a nové technologie.

7.5 Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení

7.5.1 Jaký je vzájemný vztah jednotlivých domněnek? (schéma)

Vzájemný vztah ilustruje následující schéma rozhodování, které znázorňuje domněnky týkající se jednotlivých typů poskytnutí služby:

služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb, nemusí být možná zcela jasné, která z nich by se měla použít.

V prvním kroku by se před vlastním zodpovězením otázky, zda došlo ke kolizi různých domněnek, a pokud ano, která z nich by měla mít přednost, měl posoudit skutkový stav poskytnutí služby. V tomto ohledu musí poskytovatel využít všechny dostupné informace. Tato povinnost se vztahuje i na informace, které poskytovatel měl vědět (viz také [kapitola 9](#)).

Problém vzniká pouze v situaci, kdy jedno a totéž poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronických služeb splňuje podmínky, na které se vztahují dvě odlišné domněnky.

Pokud jde o poskytnutí služeb prostřednictvím pevné linky (na které se vztahuje čl. 24b písm. a)), pro které je rovněž třeba použít dekodér (na což se vztahuje čl. 24b písm. c)), uvádí se v prováděcím nařízení k DPH jasně, že přednost má domněnka týkající se pevné linky.

V situacích, kdy existují pochyby o tom, zda použít jednu ze zvláštních domněnek (obsažených v článku 24a a čl. 24b písm. a) až c)), či domněnku obecnou (čl. 24b písm. d)) má nadto vždy přednost domněnka zvláštní.

Konečný spotřebitel může například koupit aplikaci na platformě pro stahování aplikací prostřednictvím účtu u svého mobilního operátora (výsledná úhrada se promítne do faktury za telefon nebo se odečte z kreditu), přičemž platforma pro stahování aplikací ze služby, kterou poskytuje, účtuje DPH. Bude v tomto případě platforma pro stahování aplikací moci uplatnit zvláštní domněnku podle čl. 24b písm. b), nebo by měla použít obecnou domněnku podle čl. 24b písm. d)? Platforma pro stahování aplikací by měla uplatnit zvláštní domněnku v případě, kdy má nebo by měla mít (v rámci běžného obchodního styku) informace o SIM kartě (což by v praxi mohlo znamenat, že telekomunikační operátor by musel tuto informaci poskytnout) a ví či by měla vědět, že aplikace byla poskytnuta prostřednictvím mobilní sítě. V ostatních případech musí platforma pro stahování aplikací v souladu s požadavky čl. 24b písm. d) nalézt dva důkazy, které si neprotiřečí.

Souhrnně řečeno: pokud poskytovatel neshromáždil ani nemohl shromáždit informace, které by splňovaly podmínky pro použití zvláštní domněnky, měl by uplatnit domněnku obecnou (viz také [kapitola 9](#)).

7.5.5 Jak by se mělo řešit poskytnutí služeb prostřednictvím SIM karty v případě, kdy se mezinárodní směrový kód země vztahuje i na území, jež jsou z působnosti DPH EU vyloučena?

Při zdanění se v souladu s domněnkou stanovenou v čl. 24b písm. b) vyjde z mezinárodního směrového kódu země SIM karty. Některá území, na něž se směrnice o DPH nevztahuje, mají samostatný kód, zatímco jiná taková území samostatný kód nemají. V případě, že území samostatný kód nemá, by podle domněnky kredit využitý na těchto územích podléhal DPH EU.

Lze si jen těžko představit, jak se při uplatnění domněnky tomuto problému vyhnout, protože při prodeji kreditu nelze zjistit, kde přesně bude využit (například zda v kontinentálním Španělsku, nebo na Kanárských ostrovech).

Poskytovatel by mohl domněnku vyvrátit v případech, kdy má k dispozici tři důkazy, které si neprotiřečí a jimiž doloží, že se příjemce ve skutečnosti nachází mimo EU. Přitom by však bylo třeba případně uplatnit pravidlo o skutečném použití a využití služby, které stanoví článek 59a směrnice o DPH.

7.5.6 Jak rozumět odkazu na „pevnou linku“?

Pojem „pevná linka“ by neměl být chápán příliš restriktivně, aby bylo možné do něj zahrnout i nově vyvinuté technologie.

Viz slovníček pojmů v bodě 1.6.

8. VYVRACENÍ DOMNĚNEK (ČLÁNEK 24D)

8.1 Příslušná ustanovení

Příslušná ustanovení lze nalézt v prováděcím nařízení o DPH:

- [článek 24d](#) (pododdíl 3b).

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek.

8.2 Souvislosti

S cílem vyjasnit, jak (počínaje 1. lednem 2015) daňově zacházet s případy, kdy dochází k poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb podniky konečným spotřebitelům, byly stanoveny domněnky týkající se místa příslušnosti příjemce. Tyto domněnky jsou obsaženy v pododdíle 3a v článcích 24a a 24b.

8.3 Proč bylo potřebné vyjasnění?

Všechny domněnky uvedené v pododdíle 3a lze vyvrátit. Účelem většiny stanovených domněnek je poskytnout poskytovatelům vodítko k určení místa zdanění v případech, kdy je prakticky nemožné určit místo příslušnosti příjemce, nebo je nelze určit s jistotou.

Tím se ovšem nemění základní pravidlo, podle něhož jsou tyto služby zdanitelné v místě, kde je příjemce usazen, kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje. V případě, že jsou k dispozici informace ke stanovení skutečného místa příslušnosti příjemce, je tedy stále možné domněnku vyvrátit.

V této souvislosti je třeba vyjasnit, co je pro vyvrácení domněnky zapotřebí a kdo může domněnku vyvrátit.

8.4 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

Článek 24d vyjasňuje, že domněnku může vyvrátit poskytovatel, a za určitých okolností i správce daně. Příjemce domněnku vyvrátit nemůže: určení skutečného místa zdanění přísluší poskytovateli, který je tím, kdo je povinen odvést za poskytnuté služby DPH příslušnému správci daně. Tato ustanovení rovněž stanoví, jakého počtu důkazů je k vyvrácení domněnky zapotřebí.

8.4.1 Vyvrácení poskytovatelem

Pokud domněnka samotná nesouvisí se shromažďováním důkazů poskytovatelem od příjemce, lze ji vyvrátit s použitím tří důkazů, které si neprotiřečí. Týká se to domněnek uvedených v článku 24a a v čl. 24b písm. a), b) a c). Tyto domněnky jsou domněnkami zvláštními.

Pokud má u kterékoliv z těchto domněnek poskytovatel k dispozici dostatečné důkazy, z nichž vyplývá, že příjemce je usazen jinde, má jiné bydliště nebo se obvykle zdržuje na jiném místě, může domněnku vyvrátit.

Poskytovatel není povinen domněnku vyvracet. Ačkoliv mohou existovat důkazy svědčící o opaku, může se poskytovatel rozhodnout, že se při určení místa příslušnosti příjemce na příslušnou domněnku spolehne, a tyto důkazy nevezme v potaz.

U poskytnutí služeb, na které se žádné zvláštní domněnky nevztahují, je k určení místa příslušnosti příjemce zapotřebí důkazů. Tuto otázku řeší obecná domněnka stanovená v čl. 24b písm. d).

Pokud se nepoužije ani článek 24a ani čl. 24b písm. a) až c), uplatní se domněnka, že příjemce je usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje v místě, které určí poskytovatel na základě dvou důkazů, které shromáždil a které si neprotiřečí. Obecná domněnka již umožňuje úpravu v případech, kdy jsou k dispozici více než dva důkazy, a to díky tomu, že se v čl. 24b písm. d) stanoví počet důkazů na dva. Vyvrácení domněnky podle článku 24d je tedy relevantní pouze u zvláštních domněnek.

8.4.2 Vyvrácení domněnky správcem daně

Domněnky byly stanoveny s cílem vyjasnit daňové zacházení v případech, kdy podniky poskytují konečným spotřebitelům služby, které jsou zdanitelné v místě, kde je příjemce usazen, kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje. Pro poskytovatele je důležité vědět, že se může na danou domněnku spolehnout.

S cílem zajistit právní jistotu je možnost správce daně vyvrátit domněnku omezena na situace, kdy existují náznaky **nesprávného použití nebo zneužití ze strany poskytovatele**. K takovýmto případům mohou patřit situace, kdy v důsledku praxe uplatňované poskytovatelem dojde k nesprávnému určení místa poskytnutí služby u nezanedbatelného podílu příjemců, a to i pokud z takovéto situace pro poskytovatele nebo příjemce jeho služeb nevyplývá zřejmé daňové zvýhodnění. Tyto případy nicméně zahrnují pouze úmyslné jednání nebo nedbalost na straně poskytovatele, a tedy nikoliv skutečné chyby.

Za nesprávné použití nebo zneužití by se tak například mohl považovat případ, kdy operátor virtuální mobilní sítě¹⁶ usazený v členském státě A s nízkou sazbou DPH nabízí mobilní telefonní služby příjemcům v členském státě B s vysokou sazbou DPH, přičemž příjemcům vydává a prodává SIM karty s mezinárodním směrovým kódem členského státu A.

Správce daně může v případech, kdy existují náznaky nesprávného použití nebo zneužití ze strany poskytovatele, každou z domněnek vyvrátit. Je tomu tak i u obecné domněnky, která umožní poskytovateli určit místo příjemce s použitím dvou důkazů, které si neprotiřečí. Jsou-li tyto důkazy zmanipulovány, může se správce daně rozhodnout tuto domněnku vyvrátit.

Důkazy, které by mohl správce daně k vyvrácení některé z domněnek použít, nejsou uvedeny konkrétně. Seznam jednotlivých důkazů je uveden v článku 24f, ale vzhledem k tomu, že domněnku lze vyvrátit, jen pokud existují náznaky nesprávného použití nebo zneužití, není správce daně tímto seznamem v používání důkazů omezen.

Poskytování a kontrola důkazů týkajících se skutečného místa příslušnosti příjemce by v některých případech mohly působit nepřiměřené zatížení nebo představovat problémy

¹⁶ Operátor virtuální mobilní sítě je poskytovatelem bezdrátových komunikačních služeb, který nevlastní infrastrukturu bezdrátové sítě, jejímž prostřednictvím jsou služby poskytovány příjemcům.

z hlediska ochrany údajů. Vyvracení domněnek je proto třeba omezit na minimum. Platí to obzvláště v případech, kdy je služba poskytována příležitostně, je obvykle spojena s nízkými částkami a vyžaduje fyzickou přítomnost příjemce, jak je tomu kupříkladu u poskytování služeb, na které se vztahuje domněnka uvedená v článku 24a.

8.5 Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení

8.5.1 Musí poskytovatel v případě, že se použije domněnka, vyhledávat další důkazy?

Články 24a a 24b stanoví domněnky týkající se místa příslušnosti příjemce. Poskytovatel se může při určení místa příjemce na příslušnou domněnku spolehnout (za předpokladu, že jsou v souvislosti s danou domněnkou splněny příslušné požadavky), pokud se nerozhodne tuto domněnku vyvrátit podle článku 24d.

Pokud se sám nerozhodne, nemusí poskytovatel vyhledávat další důkazy ani podrobovat nějakému šetření důkazy, které již jsou k dispozici. Článek 24d stanoví použití tří důkazů, které si neprotiřečí, pouze v případě, že se poskytovatel rozhodne předmětnou domněnku vyvrátit. V obou případech (při použití domněnky i při jejím vyvrácení poskytovatelem) může správce daně toto poskytovatelovo posouzení vyvrátit, pouze pokud existují náznaky nesprávného použití nebo zneužití ze strany poskytovatele.

8.5.2 Lze domněnky vždy vyvrátit?

Obecně lze v souladu s článkem 24d vyvrátit všechny domněnky uvedené v pododdílu 3a.

Vyvracení domněnek je nicméně omezeno. Omezení se vztahuje zejména na případy, kdy se použije článek 24a.

Článek 24a stanoví, že pokud se telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby poskytují na určitém fyzickém místě, u kterého je pro poskytovatele mimořádně obtížné zjistit, kdo je příjemcem, nebo ověřit skutečné místo příslušnosti příjemce, má se za to, že dané místo je i místem příslušnosti příjemce.

Článek 24a je třeba vykládat ve spojení s 10. bodem odůvodnění nařízení č. 1042/2013, podle kterého by vyvracení mohlo v případech, kdy je služba poskytována příležitostně, je obvykle spojena s nízkými částkami a vyžaduje fyzickou přítomnost příjemce, působit nepřiměřené zatížení nebo by mohlo představovat problémy z hlediska ochrany údajů.

V mnoha případech, jichž se článek 24a týká, se služby na těchto místech v praxi poskytují příležitostně a mívají velmi nízkou hodnotu. Bylo proto dohodnuto, že by se v těchto případech obvykle mělo uplatnit pravidlo „*de minimis*“¹⁷. Tím by mělo být zajištěno, že podniky, jež by jinak musely u každé jednotlivé služby, která se na daném místě poskytuje, ověřovat, zda případně existují důkazy k vyvrácení příslušné domněnky, nebudou vystavovány nepřiměřenému zatížení.

¹⁷ Pojem „*de minimis*“ se obvykle používá k označení něčeho, co je příliš malé nebo bezvýznamné, než aby to bylo vzato v potaz. Tento termín je odvozen z latinského obratu „*de minimis non curat lex*“, což znamená, že se právo nezabývá nedůležitými záležitostmi.

8.5.3 Lze vyvrátit domněnku uvedenou v článku 24a, pokud se služba poskytuje osobě povinné k dani?

Telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby poskytnuté osobě povinné k dani jsou zdanitelné v místě, kde je tato osoba povinná k dani usazena. Pokud ovšem poskytovatel tyto služby poskytuje v místě poskytovatele a pokud je k příjmu služby nutná fyzická přítomnost osoby povinné k dani, uplatní se domněnka uvedená v článku 24a a poskytovatel by měl mít možnost se na ni spolehnout.

Pokud jde o vyvrácení této domněnky, je předmětné ustanovení třeba vykládat ve spojení s čl. 24d odst. 1.

V čl. 24d odst. 1 se odkazuje na článek 58 směrnice o DPH pouze kvůli výčtu tří druhů dotčených služeb – telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb. Tento odkaz neomezuje uplatnění uvedeného ustanovení pouze na osoby nepovinné k dani (konečné spotřebitele), a uvedené ustanovení, pokud jde o použití článku 24a, tedy platí i pro osoby povinné k dani.

Domněnku lze tudíž vyvrátit, pokud příjemce poskytne dostatečné důkazy, které poskytovatel přijme, ačkoliv prostor k vyvrácení bude omezený, neboť by se na dotčenou domněnku mělo pohlížet jako na pravidlo „*de minimis*“ (viz též [bod 8.5.2](#)).

8.5.4 Lze domněnku uvedenou v článku 24a vyvrátit v případě, že daný členský stát uplatňuje pravidlo o skutečném použití a využití uvedené v článku 59a směrnice o DPH?

Pravidlo o skutečném použití a využití (v článku 59a směrnice o DPH) stanoví odchylku od všeobecných pravidel, podle nichž by se místo poskytnutí služby mělo určovat na základě článků 44, 45, 56, 58 a 59 směrnice o DPH (pro článek 58 platí od 1. ledna 2015).

Článek 59a směrnice o DPH stanoví, že k zamezení dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže mohou členské státy rozhodnout o změně místa poskytnutí služby. Členské státy tedy mohou považovat místo poskytnutí některých nebo všech těchto služeb, které se nachází na jejich území, za místo nacházející se mimo EU, pokud ke skutečnému použití a využití služby dochází mimo EU, a naopak.

Domněnka uvedená v článku 24a umožňuje poskytovateli předpokládat, že příjemce je usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje v místě, kde poskytovatel své služby poskytuje a kde je příjemce osobně přítomen, protože k přijetí dotčených služeb je nutná fyzická přítomnost.

Vzhledem k tomu, že příjemce musí být k přijetí služby v daném místě fyzicky přítomen, je třeba mít za to, že se tyto služby na témže místě skutečně používají a využívají. Pokud se služby používají a využívají jinde, jedná se pravděpodobně o následné služby, které poskytuje jiný poskytovatel služeb než ten, jenž služby poskytuje na daném fyzickém místě. Na tyto následné služby (například stahování z internetu), jež se označují jako služby „over the top“ (viz slovníček pojmů v [bodě 1.6](#)), se domněnka nevztahuje.

Při zohlednění základního předpokladu, že ke skutečnému použití a využití služeb dochází v místě, kde se tyto služby poskytují, bude počet případů, kdy bude tuto domněnku možno vyvrátit s tím, že se služby skutečně používají a využívají jinde, značně omezen, pokud vůbec nějaké takové případy nastanou.

9. DŮKAZY K URČENÍ MÍSTA PŘÍJEMCE A VYVRACENÍ DOMNĚNEK (ČLÁNEK 24F)

9.1 Příslušná ustanovení

Příslušná ustanovení lze nalézt v prováděcím nařízení k DPH:

- [článek 24f](#) (pododdíl 3c).

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek.

9.2 Souvislosti

Počínaje 1. lednem 2015 bude poskytování telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb vždy zdanitelné v místě, kde je příjemce usazen, kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje.

S cílem vyjasnit, jak daňově zacházet s případy, kdy dochází k poskytnutí služeb podniky konečným spotřebitelům, byly stanoveny vyvratitelné domněnky týkající se místa příjemce.

9.3 Proč bylo potřebné vyjasnění?

Jsou stanoveny zvláštní domněnky, které fungují jako vodítko k určení místa zdanění v případech, kdy je prakticky nemožné určit místo příslušnosti příjemce, nebo je nelze určit s jistotou. Každou zvláštní domněnku může poskytovatel vyvrátit s použitím tří důkazů, které si neprotiřečí.

Pokud se nepoužije žádná zvláštní domněnka, předpokládá se, že příjemce je usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje v místě, které jako takové určí poskytovatel na základě dvou důkazů, které si neprotiřečí.

V této souvislosti bylo nutné vyjasnit, jaký druh důkazů by se mohl k určení místa příslušnosti příjemce či k vyvrácení některé z domněnek použít.

9.4 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

V případě telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání či elektronických služeb stanoví článek 24f seznam důkazů, jež by měl poskytovatel zejména používat k určení místa, kde je příjemce usazen, kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje, nebo pomocí kterých může určit skutečné místo příslušnosti příjemce.

Tato ustanovení jsou relevantní v případě, kdy se má v souladu s čl. 24b písm. d) za to, že místo příslušnosti příjemce je místem, které jako takové určil poskytovatel s použitím dvou důkazů, které si neprotiřečí. Mohou být rovněž relevantní v případě, kdy by poskytovatel chtěl s použitím tří důkazů, které si neprotiřečí, vyvrátit jednu ze zvláštních domněnek.

Seznam důkazů je ilustrativní: slovo „zejména“ má zajistit, aby si členské státy i podniky byly jasně vědomy skutečnosti, že se jedná o orientační a nevyčerpávající seznam. Obchodní modely jednotlivých podniků se liší, a důkazy, jež podniky o příjemcích svých služeb shromažďují, se tedy mohou různit.

Z toho důvodu obsahuje seznam také odkaz na „jiné informace důležité z obchodního hlediska“. Tento odkaz umožňuje použít jako důkaz k určení místa příslušnosti příjemce a k vyvrácení domněnek i jiné informace než ty, které jsou v seznamu výslovně uvedeny.

Neexistuje důkaz, který by vyhovoval všem podnikům, ani nemusí být vhodné použít ve všech případech těchto důkazů. Proto se žádný z důkazů uvedených v seznamu nijak neupřednostňuje. Podniky by tak měly mít dostatečnou flexibilitu, díky které bude rozsah změn, s nimiž se budou při přípravě na rok 2015 vyrovnávat, omezenější.

9.5 Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení

9.5.1 Co zahrnují „jiné informace důležité z obchodního hlediska“?

V seznamu důkazů uvedeném v článku 24f se odkazuje na jiné informace důležité z obchodního hlediska. Tento bod zohledňuje skutečnost, že obchodní modely podniků se značně liší, a umožňuje podnikům flexibilnější uplatňování těchto ustanovení v praxi.

Nelze vyloučit, že v některých případech budou jedinými důkazy, jež budou k dispozici, právě „informace důležité z obchodního hlediska“. Neznačená to, že k určení místa příslušnosti příjemce bude stačit jediný důkaz sám o sobě. Informace důležité z obchodního hlediska mohou jako celek (dva nebo více samostatných důkazů) poskytnout důkazní podporu, pokud jde o příjemce a o místo jeho příslušnosti – jsou-li zohledněny společně.

V takovéto situaci je třeba, aby poskytovatel vzal při svém rozhodování v úvahu spolehlivost dostupných informací. Poskytovatel by měl být také s to odůvodnit, proč jsou pro něj dané informace relevantní.

Nelze uvést všechny jednotlivé důkazy, jež by mohly spadat pod pojem „informace důležité z obchodního hlediska“. Jak již bylo řečeno, obchodní modely se značně liší a jeden důkaz, který lze za spolehlivý považovat u jednoho modelu, může být velmi nespolehlivý u modelu jiného.

Některé z důkazů, které lze v závislosti na okolnostech konkrétního podnikání použít jako „informace důležité z obchodního hlediska“, jsou uvedeny níže:

- 1) Jedinečné platební mechanismy – jestliže příjemce využívá některý ze způsobů plateb, který je jedinečný pro konkrétní členský stát, poskytuje tím přesné informace určující členský stát, v němž došlo k poskytnutí služby. Lze mít za to, že tyto informace ukazují na místo příslušnosti příjemce.
- 2) Historie obchodování příjemce – pokud příjemce udržuje s podnikem styky, mohou být spolehlivým ukazatelem pro budoucí plnění záznamy o minulých plněních. Mezi tyto informace patří minulá IP adresa příjemce, kontaktní adresa, převládající místo příjmu atd.
- 3) Prodejní místo dárkových poukazů – pokud je příjemci fyzicky přítomnému v maloobchodní provozovně prodán dárkový poukaz, je pravděpodobné, že se jedná o příjemce ze země, v níž se dotčená provozovna nachází.
- 4) Dárkové poukazy s platností omezenou na určitou zemi – pokud je platnost dárkového poukazu omezena jen na určitou zemi a lze jej použít jen v zemi, v níž byl vydán (přičemž toto omezení je na poukazu zřetelně uvedeno), může členský stát, v němž poukaz platí, být považován za místo příslušnosti příjemce, podobně jako se za místo příslušnosti příjemce

považuje třeba kavárna či hotel, jež prodávají přístup k připojení Wi-Fi ve veřejném prostoru.

5) Dokumentace poskytovatele platebních služeb jakožto třetí strany – v mnoha zemích poskytovatelé platebních služeb ověřují u zvoleného způsobu platby před jejím schválením alespoň část fakturační adresy. Tato informace se zákazníkovi poskytovatele platebních služeb (tj. prodejcům elektronických služeb) z důvodů ochrany údajů a z bezpečnostních důvodů obvykle nesdílí. Pokud nicméně poskytovatel platebních služeb poskytovateli pořízené služby tuto informaci sdělí, lze ji použít jako „informaci důležitou z obchodního hlediska“.

6) Vlastní prohlášení příjemce – pokud účastník (např. v rámci procesu objednávky online) potvrdí svou zemi, své bankovní údaje (zejména informace o tom, kde se nachází jeho bankovní účet) a údaje o kreditní kartě, lze tyto údaje považovat za „informaci důležitou z obchodního hlediska“.

9.5.2 Co lze a nelze považovat za „fakturační adresu“?

Článek 24f odkazuje na fakturační adresu, která může sloužit jako důkaz při určování místa, kde se příjemce skutečně nachází, nebo při vyvrácení příslušné domněnky. Účelem je pomoci poskytovateli určit, kde je příjemce usazen, kde má bydliště či kde se obvykle zdržuje.

Z těchto důvodů nemůže v tomto ohledu jako důkaz sloužit elektronická adresa, na niž se posílají elektronické faktury a kterou mnozí považují za adresu fakturační. Ačkoliv v případě telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání či elektronických služeb nelze za fakturační adresu považovat IP adresu, uznává se tato adresa jako platný důkaz, který může poskytovatel použít při identifikaci příjemce.

Kromě toho by se za dostatečný ukazatel místa příslušnosti příjemce nepovinného k dani neměla považovat ani poštovní adresa (PO box). Je to v souladu s přístupem, který se u osob povinných k dani uplatňuje podle čl. 10 odst. 3.

9.5.3 Jaký je vztah mezi článkem 24f (seznam důkazů) a čl. 24d odst. 1 (vyvrácení zvláštní domněnky poskytovatelem)?

Seznam důkazů uvedený v článku 24f je relevantní, pouze pokud by poskytovatel chtěl vyvrátit jednu ze zvláštních domněnek, které se týkají určení místa příslušnosti příjemce a které jsou uvedeny v článku 24a a v čl. 24b písm. a) až c)¹⁸. Důkazy uvedené v článku 24f lze tedy k vyvrácení domněnky použít pouze za těchto okolností.

9.5.4 Jak podrobné informace poskytovatel k ověření důkazu potřebuje?

Článek 23 uvádí, že při určování místa příslušnosti příjemce by poskytovatel měl vycházet z věcných informací poskytnutých příjemcem a že by měl tyto údaje ověřit prostřednictvím kontrolních postupů běžně používaných v obchodní praxi, jako jsou postupy týkající se kontroly totožnosti nebo platby.

¹⁸ Rozsah zvláštních domněnek stanovených v článku 24a a v čl. 24b písm. a) až c) je podrobněji popsán v [kapitole 7](#).

Je žádoucí vzít na vědomí, že tyto „kontrolní postupy běžně používané v obchodní praxi“ nebudou v mnoha případech při určování místa příslušnosti příjemce u každého jednotlivého příjemce stoprocentně přesné.

V mnoha případech udržuje příjemce s poskytovatelem pravidelné styky. Jakmile v takové situaci poskytovatel provede první podrobnější ověření informací týkajících se příjemce (prověření adresy, kreditní karty atd., zejména při registraci účtu u daného podniku), nemělo by se od něj požadovat jejich opětovné ověřování při každém jednotlivém plnění. U následných nákupů (zejména, pokud jsou časté) bude stačit, pokud příjemce pouze odešle objednávku, přičemž by pak poskytovatel měl mít možnost použít dříve zaslané a ověřené informace o místě a platbě.

I tak by však mělo pravidelně probíhat aktivní ověřování (v souladu s postupy běžně používanými v obchodní praxi), nemělo by se ale vyžadovat u každého nákupu.

9.5.5 Kdy je třeba dvou a kdy tří důkazů, které si neprotiřečí?

Dva důkazy jsou zapotřebí ve všech případech, kdy nelze uplatnit žádnou ze zvláštních domněnek týkajících se telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb (uvedených v článku 24a a čl. 24b písm. a) až c)¹⁹).

Na veškeré ostatní případy poskytnutí služeb podle článku 58 směrnice o DPH se použije čl. 24b písm. d), který k určení místa příslušnosti příjemce vyžaduje dva důkazy, které si neprotiřečí.

Tří důkazů, které si neprotiřečí, je zapotřebí pouze tehdy, pokud by poskytovatel chtěl vyvrátit některou ze zvláštních domněnek podle článku 24a a čl. 24b písm. a) až c).

Pokud tedy lze uplatnit některou z domněnek uvedených v článku 24a a v čl. 24b písm. a) až c), určí se místo příslušnosti příjemce na základě příslušné domněnky, ledaže by ji chtěl poskytovatel vyvrátit za použití tří důkazů, které si neprotiřečí.

V případech, kdy nelze uplatnit žádnou zvláštní domněnku, by se mělo místo příslušnosti příjemce určit za použití dvou důkazů, které si neprotiřečí.

V každém případě je třeba mít na paměti, že jednotlivé důkazy musí být odlišné a neměly by se týkat jen jedné skutečnosti. Pokud například příjemce udá svou fakturační adresu a později tutéž adresu potvrdí i vlastním prohlášením, lze to považovat jen za jeden důkaz. Stejný případ nastává i tehdy, pokud příjemce poskytne své bankovní údaje, které odkazují na jedinečný platební mechanismus nebo které pak potvrdí poskytovatel platebních služeb, nebo pokud IP adresa a geolokalizace ukazují na jedno a totéž místo. V těchto případech se má za to, že poskytovatel disponuje pouze jedním důkazem.

9.5.6 Co když si jednotlivé důkazy protiřečí?

Může se stát, že některé podniky shromáždí čtyři či více informací, z nichž lze vytvořit dva nebo více samostatných souborů důkazů, jež si neprotiřečí a jež ukazují na různá možná místa příslušnosti příjemce. Je třeba zdůraznit, že o tom, jaké důkazy se shromáždí, jakož i o tom, které z informací se budou k co nejpresnějšímu určení místa příslušnosti

¹⁹ Rozsah zvláštních domněnek stanovených v článku 24a a čl. 24b písm. a) až c) je podrobněji popsán v [kapitole 7](#).

příjemce považovat z obchodního hlediska za nejdůležitější, pokud si budou shromážděné informace protirečit, rozhoduje poskytovatel.

V tomto směru jsou kritéria k určení místa příslušnosti příjemce uvedena v článku 24. Pokud se dotčené služby poskytují právnické osobě nepovinné k dani, měla by se dát přednost místu, kde dochází k výkonu její ústřední správy (písmeno a)). Tento postup platí, pokud neexistuje důkaz, že se dané služby využívají v jiné provozovně téže právnické osoby nepovinné k dani.

Pokud se služba poskytuje fyzické osobě, mělo by se upřednostnit místo, kde se tato osoba obvykle zdržuje (písmeno b)). Údaj o bydlišti by se měl použít, jen pokud existuje důkaz, že se předmětné služby využívají právě v tomto místě.

Poskytovatel musí rozhodnout, které z důkazů jsou z hlediska jeho konkrétní ekonomické činnosti k určení místa příslušnosti příjemce spolehlivější. Například při uplatnění univerzální cenové politiky, tj. pokud se účtuje stejná cena bez ohledu na zemi příjemce, nemají příjemci žádný důvod skrývat své skutečné místo daňové příslušnosti. V takovém případě je tedy fakturační adresa poskytnutá příjemcem celkem spolehlivým ukazatelem. V případech, kdy byly v důsledku nákupů prováděných během cest (dovolené, služební cesty) shromážděny různé soubory důkazů, mohou být rovněž užitečné informace o historii obchodů s daným příjemcem.

Obecně je třeba v případě, kdy jsou důkazy ve vzájemném rozporu, dát přednost místu, které nejlépe zajistí zdanění v místě skutečné spotřeby.

V případech, kdy si jednotlivé důkazy protirečí, je potřebnější, aby poskytovatel pravidelně prováděl ověření.

9.5.7 Co když poskytovatel v souvislosti s čl. 24b písm. d) nemá k dispozici dva důkazy, které si neprotirečí?

V případě, že má poskytovatel potíže se shromážděním dvou důkazů k určení místa příslušnosti příjemce, které si neprotirečí, měl by přesto pokračovat ve vyhledávání dalších důkazů, například informací důležitých z obchodního hlediska.

V případě pochybností by se měla dát přednost místu, které nejlépe zajistí zdanění v místě skutečné spotřeby poskytnutých služeb.

9.5.8 Co jsou to náznaky nesprávného použití nebo zneužití ze strany poskytovatele uvedené v čl. 24d odst. 2?

Možné náznaky nesprávného použití nebo zneužití ze strany poskytovatele nelze uvést formou seznamu. Možností je příliš mnoho.

Podniky by obecně neměly nést odpovědnost za nesprávné použití nebo zneužití ze strany příjemců jejich služeb. Z působnosti čl. 24d odst. 2 nicméně nelze jako takové vyloučit situace, kdy poskytovatel uplatní domněnku (výhradně) ku prospěchu příjemce svých služeb nebo kdy poskytovatel uplatní domněnku založenou na chybných informacích od příjemce svých služeb, ačkoliv věděl nebo měl vědět, že jsou tyto informace nesprávné.

Správce daně může domněnku rovněž vyvrátit v případech, kdy existují náznaky nesprávného použití nebo zneužití, například pokud poskytovatel podnikl kroky

ke zmanipulování domněnky tak, aby se docílilo preferenčního zacházení. Cílem takového jednání může být mimo jiné i uplatnění nižší sazby daně.

9.5.9 Do jaké míry se může poskytovatel spolehnout na informace poskytnuté třetí stranou (zejména poskytovatelem platebních služeb)?

V mnoha případech se daňoví poplatníci spoléhají výhradně na ověření prováděná třetími stranami, jež jsou jejich obchodními partnery, například na ověření provedená poskytovateli platebních služeb či jinými zprostředkovateli. Je třeba zdůraznit, že správné určení místa poskytnutí služby je na poskytovateli této služby. Skutečnost, že ověření provádějí třetí strany, tedy poskytovatele nezbujuje odpovědnosti v případě nesprávného použití nebo zneužití.

9.5.10 Uplatňování pravidel o ochraně údajů ve světle změn v oblasti DPH, jež začnou platit v roce 2015

V 17. bodě odůvodnění nařízení č. 1042/2013 se stanoví, že „pro účely tohoto nařízení může být vhodné, aby členské státy přijaly legislativní opatření omezující určitá práva a povinnosti stanovené směrnicí Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES²⁰, tak aby byl ochráněn významný hospodářský nebo finanční zájem členského státu nebo Evropské unie včetně měnové, rozpočtové a daňové oblasti v případě, že tato opatření jsou nezbytná a přiměřená s přihlédnutím k riziku daňových podvodů a daňových úniků v členských státech a potřebě zajistit řádný výběr DPH podle tohoto nařízení.“

Zpracovávání údajů proto může být „nezbytné pro splnění právní povinnosti, které podléhá správce“²¹ (čl. 7 písm. c) směrnice 95/46/ES), nebo může být „nezbytné pro uskutečnění oprávněných zájmů správce nebo třetí osoby či osob, kterým jsou údaje sdělovány [...]“ (čl. 7 písm. f) směrnice 95/46/ES).

Jinak řečeno příslušné osoby povinné k dani by měly mít možnost zpracovávat osobní údaje příjemců svých služeb, aby mohly správci daně prokázat, že správně uplatnily pravidla o místu poskytnutí služby pro účely DPH.

V každém případě by podle evropského inspektora ochrany údajů vnitrostátní právní předpisy měly, pokud jsou práva na ochranu osobních údajů omezena tak, aby bylo možné provádět určité zpracování, popisovat a výslovně upravovat vlastnosti takového zpracování, a zejména jeho účel.

²⁰ [Směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů \(Úř. věst. L 281, 23.11.1995, s. 31\).](#)

²¹ V souladu s čl. 2 písm. d) směrnice 95/46/ES se „správcem“ rozumí fyzická nebo právnická osoba, orgán veřejné moci, agentura nebo jakýkoli jiný subjekt, který sám nebo společně s jinými určuje účel a prostředky zpracování osobních údajů; jsou-li účel a prostředky zpracování určeny právními a správními předpisy na úrovni jednotlivých států či Společenství, je možné určit správce nebo zvláštní kritéria pro jeho určení právem jednotlivých států nebo Společenství.

10. POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB V HOTELECH A PODOBNÝCH MÍSTECH (ČLÁNEK 31C)

10.1 Příslušná ustanovení

Příslušná ustanovení lze nalézt v prováděcím nařízení o DPH:

- [článek 31c](#).

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek.

10.2 Proč bylo potřebné vyjasnění?

V případě telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb bude počínaje 1. lednem 2015 místem poskytnutí služby místo příslušnosti příjemce, a to bez ohledu na to, zda se služby poskytují osobě povinné k dani (mezi podniky) nebo osobě nepovinné k dani (konečnému spotřebiteli).

Pokud se tyto služby poskytují v hotelech, status i místo příslušnosti příjemce může být obtížné zjistit. Poskytovatelé ubytování jsou v tomto ohledu vystaveni riziku odpovědnosti, které je třeba snížit.

K omezení zátěže dotčených podniků a zajištění příjmů bylo třeba poskytnout vodítko, které by vyjasnilo otázky související s místem poskytnutí služeb, jež vyvstávají v případech, kdy se tyto služby poskytují společně s ubytováním.

10.3 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

Praktické a pragmatické řešení nabízí článek 31c, který vyjasňuje, že pokud se telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání či elektronické služby poskytují společně s ubytováním v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, považují se za poskytnuté v těchto místech.

Toto ustanovení platí, pouze pokud dané služby poskytuje poskytovatel ubytování jednající vlastním jménem společně s ubytováním, jež sám poskytuje. K tomu, aby bylo možno použít článek 31c, musí poskytnutí těchto služeb probíhat odděleně a příjemce je musí platit zvlášť.

Toto ustanovení se vztahuje na poskytnutí služeb společně s ubytováním v hotelech, ale také v případech, kdy se ubytování poskytuje v místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště. Jedná se o místa uvedená v článku 47 směrnice o DPH.

11. POSKYTNUTÍ VSTUPENEK ZPROSTŘEDKOVATELEM (ČLÁNEK 33A)

11.1 Příslušná ustanovení

Příslušná ustanovení lze nalézt v prováděcím nařízení o DPH:

- [článek 33a](#).

Kdykoli se odkazuje na některý článek prováděcího nařízení k DPH, neuvádí se tento konkrétní právní akt, ale pouze daný článek.

11.2 Souvislosti

Vstupné na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce je zdanitelné v místě, kde se akce skutečně koná. Například v případě koncertu se jedná o místo, kde tento koncert probíhá.

Místo zdanění bude totožné jak při poskytnutí služby jinému podniku, tak i konečnému spotřebiteli.

11.3 Proč bylo potřebné vyjasnění?

Pokud organizátor akce prodává vstupenky na danou akci přímo příjemci, který se chce akce zúčastnit, je jasné, že případná DPH, kterou je ze vstupenek nutno odvést, bude splatná v místě, kde se akce skutečně koná.

Vstupenky, které prodává organizátor, mohou být distribuovány prostřednictvím zprostředkovatele. Osoba povinná k dani, která zprostředkovává prodej vstupenek, může tyto vstupenky ve skutečnosti zakoupit a následně prodávat vlastním jménem a na svůj účet. Zprostředkovatel může ale jednat i jménem a na účet organizátora, případně může jednat vlastním jménem, ale na účet organizátora.

K zajištění toho, aby nebylo zdanění znejasněno způsobem distribuce vstupenek, bylo třeba poskytnout obsáhlejší vodítko.

11.4 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

Vstupenky umožňující vstup na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní a podobné akce, by měly být v souladu s články 53 a 54 směrnice o DPH za všech okolností zdanitelné v místě, kde se daná akce skutečně koná. Stejně tak by tomu mělo být i v případě, kdy vstupenky distribuuje zprostředkovatel.

Pokud zprostředkovatel jedná jménem a na účet organizátora akce, pak vlastní prodej z právního hlediska realizuje organizátor.

Pokud zprostředkovatel vstupuje do prodeje vstupenek, přičemž jedná vlastním jménem a na vlastní účet, pak vystupuje při prodeji vstupenek jako hlavní aktér právě tento zprostředkovatel.

Zprostředkovatel může ale rovněž vstoupit do prodeje vstupenek tak, že jedná vlastním jménem, ale na účet organizátora akce. Článek 33a v takovém případě vyjasňuje, že se má za to, že zprostředkovatel, který vstupenky prodává, přijal službu, která spočívá v udělení

oprávnění ke vstupu na danou akci, a sám ji dále poskytuje. Takovýto výklad je v souladu s právní fikcí uvedenou v článku 28 směrnice o DPH.

Ve všech třech případech je zřejmé, že prodej vstupenek je zdanitelný v místě, kde se daná akce skutečně koná.

11.5 Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení

11.5.1 Kde se mají zdanit vstupenky rezervované online?

Vstupenky, které opravňují ke vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, jsou zdanitelné v místě, kde se tato akce skutečně koná. Daňové zacházení je vždy stejné bez ohledu na způsob distribuce.

Pokud se vstupenky distribují elektronickou cestou, nemění se tím povaha poskytované služby. Rovněž i vstupenky rezervované online jsou zdanitelné v místě, kde se daná akce skutečně koná. Potvrzuje to ustanovení čl. 7 odst. 3 písm. t), které takovéto služby vylučuje z kategorie elektronických služeb (viz též [bod 2.4.3.2](#)).

12. PŘECHODNÁ OPATŘENÍ (ČLÁNEK 2 NAŘÍZENÍ Č. 1042/2013)

12.1 Příslušná ustanovení

- [článek 2 nařízení č. 1042/2013.](#)

12.2 Souvislosti

Počínaje 1. lednem 2015 bude poskytování telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb ve všech případech zdanitelné v místě, kde je příjemce usazen, kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje.

Tak tomu již je v případě, že služby poskytuje podnik konečnému spotřebiteli, ale pouze, pokud se jedná o poskytování služeb z Evropské unie nebo do ní (ačkoliv v případě telekomunikačních služeb a služeb rozhlasového a televizního vysílání se v tomto směru vychází z místa skutečného použití a využití).

V rámci EU nicméně poskytnutí těchto služeb zůstává do konce roku 2014 zdanitelné v členském státě, kde je usazen poskytovatel. Počínaje rokem 2015 bude poskytnutí i těchto služeb zdanitelné v místě příslušnosti příjemce.

12.3 Proč bylo potřebné vyjasnění?

Rozhodným okamžikem pro platbu DPH je okamžik, kdy dojde ke zdanitelnému plnění (vznikne daňová povinnost) a kdy se má DPH naúčtovat (provést výběr daně).

Zdanitelné plnění definují články 63 a 64 směrnice o DPH. Podle článku 63 dochází ke zdanitelnému plnění dodáním zboží nebo poskytnutím služby. V článku 64 se vyjasňuje, že v případě průběžného dodávání zboží / poskytování služeb se zdanitelné plnění uskuteční uplynutím období, za něž se má učinit postupné vyúčtování nebo za které se mají provést postupné platby. Do této doby bude dodání daného zboží či poskytnutí příslušné služby uskutečněno.

Jestliže je platba provedena na účet podle článku 65 směrnice o DPH nebo pokud členský stát využil možnost uvedenou v článku 66 směrnice o DPH, může však daňová povinnost k DPH vzniknout před dodáním zboží nebo poskytnutím služby nebo nedlouho poté, tedy před uskutečněním zdanitelného plnění nebo nedlouho poté.

U telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronických služeb poskytnutých kolem 1. ledna 2015 může mít změna místa poskytnutí služby za následek dvojí zdanění nebo nezdanění předmětných služeb, pokud se v jednotlivých dotčených členských státech liší pravidla týkající se okamžiku vzniku povinnosti k DPH.

Aby se zabránilo případům dvojího zdanění či nezdanění a usnadnila se tato změna zdanění, bylo třeba přijmout přechodná opatření, která v obecné rovině určují, pro které služby poskytnuté v době kolem předmětného data budou platit nová pravidla, a pro které nikoliv.

12.4 Jakou mají příslušná ustanovení funkci?

Článek 2 nařízení č. 1042/2013 vyjasňuje, že rozhodným okamžikem pro určení místa poskytnutí služby je okamžik, kdy se uskuteční zdanitelné plnění (a vznikne daňová povinnost). Tento postup platí pro klasické i průběžné poskytování.

Pokud dojde k uskutečnění zdanitelného plnění před 1. lednem 2015, je místem poskytnutí služby místo, kde je usazen poskytovatel, přičemž v členském státě příjemce nevzniká ve vztahu k témuž zdanitelnému plnění (čl. 2 písm. c)) žádná daňová povinnost. Toto ustanovení platí bez ohledu na to, kdy se uskuteční platba nebo kdy je vystavena faktura.

Pokud dojde ke zdanitelnému plnění dne 1. ledna 2015 nebo po tomto dni, bude pro stanovení místa daňové povinnosti rozhodující místo příslušnosti příjemce (čl. 2 písm. b)). V tomto ohledu není nijak relevantní okamžik vystavení faktury.

Pokud však platba na účet za předmětné poskytnutí služby proběhne před 1. lednem 2015, bude DPH z této platby na účet zdanitelná v členském státě, kde je usazen poskytovatel, a to podle pravidel stanovených v článku 65 směrnice o DPH (čl. 2 písm. a)). V případě zbylých plateb provedených následně (dne 1. ledna 2015 nebo později) bude DPH splatná v místě příslušnosti příjemce.

12.5 Podrobnosti k otázkám vyplývajícím z těchto ustanovení

12.5.1 Platby na účet provedené před poskytnutím služby

Pokud se provede platba na účet před 1. lednem 2015, poskytovatel v souvislosti s ní naúčtuje DPH podle článku 65 směrnice o DPH. Vzhledem k tomu, že v tomto případě stále platí pravidla pro rok 2014, vznikne u příslušných plateb daňová povinnost k DPH v členském státě, kde je usazen poskytovatel.

Pokud se služba poskytne až 1. ledna 2015 nebo po tomto dni, pravidlo uvedené v čl. 2 písm. b) nařízení č. 1042/2013 udává, že místem poskytnutí této služby bude místo, kde je usazen nebo se obvykle zdržuje příjemce.

Mohlo by se zdát, že vzhledem k tomu, že místem poskytnutí dané služby je členský stát příjemce, měl by poskytovatel následně opravit svou fakturu či účtenku týkající se dané platby na účet, požádat o vrácení DPH zaplacené v členském státě poskytovatele a uplatnit DPH členského státu příjemce.

Důsledkem tohoto postupu by však byla značná zátěž pro všechny zúčastněné strany: poskytovatele, příjemce i správce daně; zároveň by to odporovalo cíli, který přechodná opatření sledují.

Z tohoto důvodu výbor pro DPH téměř jednohlasně přijal pokyny²², jež mají vyjasnit výklad přechodných opatření v článku 2 nařízení č. 1042/2013, pokud jde o platby na účet.

V rámci těchto pokynů se jasně a výslovně uvádí, že pokud se platba na účet uskuteční před 1. lednem 2015, platí ve všech případech pravidlo uvedené v článku 65 směrnice

22

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

o DPH, a DPH se tedy uplatní v členském státě, kde je usazen poskytovatel, a to při přijetí platby a z přijaté částky.

Pokud k poskytnutí služby dojde dne 1. ledna 2015 nebo později, vzniká daňová povinnost k DPH v členském státě příjemce, ale pouze z částky, která nebyla zahrnuta do předchozích plateb provedených na účet.

Pokud tedy příjemce před 1. lednem 2015 zaplatí na účet částku odpovídající celkové ceně za danou službu, uplatní se DPH v členském státě poskytovatele, a v členském státě příjemce se žádná DPH neuplatní.

Pokud například příjemce v době před 1. lednem 2015 zaplatí 40 % z celkové ceny dané služby, bude se příslušná DPH (z těchto 40 % z celkové ceny) účtovat v členském státě poskytovatele. DPH ze zbývajících 60 % se bude účtovat v členském státě příjemce při uskutečnění zdanitelného plnění, případně při provedení další platby na účet, pokud bude provedena dne 1. ledna 2015 nebo později, ale před poskytnutím služby.

Uvedené pokyny rovněž vyjasňují, že toto pravidlo platí jen v případech, kdy je platba na účet provedena v souladu s běžnou obchodní praxí poskytovatele, tedy pokud poskytovatel při poskytování těchto služeb stejný přístup uplatňoval i v minulosti. Jestliže okolnosti poskytnutí služby naznačují, že platba na účet byla provedena výhradně s cílem vyhnout se zdanění v členském státě příjemce (například pokud nebyla platba na účet smluvně požadována nebo pokud byla zaplacená vyšší částka, než bylo ve smlouvě stanoveno), mohl by si dotčený členský stát za toto plnění v souladu s pravidlem stanoveným v čl. 2 písm. b) nařízení č. 1042/2013 nárokovat příslušnou DPH.

Vzhledem k tomu, že je zdanění rozděleno mezi dva členské státy, je také třeba mít na paměti, že poskytovatel by měl být schopen členskému státu příjemce prokázat, že příslušná platba na účet skutečně proběhla před 1. lednem 2015 a že DPH z této částky byla zaplacená členskému státu poskytovatele. Proto je vhodné na faktuře nebo účtence vystavené při poskytnutí služby uvést odkaz na fakturu nebo účtenku vydanou při provedení platby na účet a den provedení této platby.

12.5.2 Jak vydání faktury ovlivní místo poskytnutí služby?

Datum vystavení faktury není z hlediska místa dodání dané služby nijak relevantní.

Povinnost odvést DPH vznikne v členském státě poskytovatele, nebo v členském státě příjemce, a to v závislosti na tom, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění nebo provedení platby. Toto pravidlo se nemění vystavením faktury.

12.5.3 Jaké důkazy se vyžadují k doložení toho, že ke zdanitelnému plnění nebo k platbě došlo před 1. lednem 2015?

Osoby povinné k dani mohou skutečnost, že ke zdanitelnému plnění došlo před 1. lednem 2015, nebo po tomto dni, prokázat tímž způsobem, kterým dokládají svá obvyklá plnění. V tomto směru se nevyžadují žádné zvláštní doklady.

12.5.4 Seznam příkladů

Předplacené služby

Příklad č. 1: Platba předem nebo platba na účet se uskuteční před 1. lednem 2015, přičemž před tímto dnem proběhne nebo je dokončeno i poskytnutí dané služby. Povinnost odvést DPH tak vznikne před 1. lednem 2015 v členském státě poskytovatele.

Příklad č. 2: Platba předem nebo platba na účet se uskuteční před 1. lednem 2015, ale poskytnutí služby proběhne nebo je dokončeno až v roce 2015 nebo později. V tomto případě vznikne povinnost odvést DPH z platby provedené na účet v členském státě poskytovatele, a to k okamžiku provedení platby. Z částky, která není v platbě na účet zahrnuta, vzniká povinnost odvést DPH v členském státě příjemce, a to k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění.

Příklad č. 3: Platba předem i zdanitelné plnění proběhly po 31. prosinci 2014. Povinnost odvést DPH tak vznikne v roce 2015 v členském státě příjemce.

Příklad č. 4: Platba předem ve výši 20 % ceny je provedena před 1. lednem 2015. K další platbě na účet ve výši 40 % ceny dojde po 31. prosinci 2014. K poskytnutí služby nakonec dojde po provedení druhé platby na účet. Povinnost odvést DPH za první platbu na účet (20 % z ceny) vznikne v roce 2014 v členském státě poskytovatele. Povinnost odvést DPH za druhou platbu na účet (40 % z ceny) a za zbývající částku, jež se hradí při dokončení služby (40 % z ceny), vznikne v roce 2015 v členském státě příjemce.

Průběžná plnění

Příklad č. 5: Dojde k průběžnému poskytování služby s uplynutím období, za které má proběhnout postupné vyúčtování nebo postupná platba, ke dni před 1. lednem 2015. V tomto případě by se měla DPH z příslušného vyúčtování nebo platby účtovat v členském státě, kde je usazen poskytovatel.

Příklad č. 6: Dojde k průběžnému poskytování služby s uplynutím období, za které má proběhnout postupné vyúčtování nebo postupná platba, k 1. lednu 2015 nebo později, ačkoliv poskytování služby začalo již v roce 2014. V tomto případě existují tři možné scénáře:

- a) Platba proběhne k uplynutí období. V tomto případě vzniká povinnost odvést DPH v členském státě příjemce, neboť ke zdanitelnému plnění dojde dne 1. ledna 2015 nebo později a neexistuje žádný důvod zakládající povinnost odvést DPH před tímto dnem.
- b) Platba celkové částky za poskytnutí služby proběhla předem, a to před 1. lednem 2015. V tomto případě se DPH účtuje v členském státě poskytovatele, neboť platba zakládá povinnost odvést daň.
- c) Platba na účet (zálohová platba) se uskuteční předem, a to před 1. lednem 2015. Po uplynutí období příjemce doplatí zbývající část ceny za poskytnutou službu. V tomto případě se DPH z výše platby na účet účtuje v členském státě poskytovatele, a to k okamžiku provedení platby. Povinnost odvést DPH za částku, která není v platbě na účet zahrnuta, vznikne v členském státě příjemce, a to k okamžiku uplynutí období.

Služby, za něž je faktura vystavena dříve, než dojde k jejich poskytnutí

Příklad č. 7: Je vystavena faktura (případně účtenka, pokud se faktura nevyžaduje) za roční online přístup (s počátkem v roce 2014 a koncem v roce 2015) k novinám, a to dne 20. prosince 2014. Příjemce fakturu zaplatí 29. prosince 2014. V tomto případě vznikne povinnost odvést DPH před 1. lednem 2015, neboť platba proběhla před tímto dnem, a DPH se tedy bude účtovat v členském státě, kde je usazen poskytovatel.

Příklad č. 8: Je vystavena faktura (případně účtenka, pokud se faktura nevyžaduje) za roční online přístup (s počátkem v roce 2014 a koncem v roce 2015) k novinám, a to dne 20. prosince 2014. Příjemce fakturu zaplatí 3. ledna 2015. V tomto případě došlo ke zdanitelnému plnění po 1. lednu 2015. I platba byla provedena po tomto dni. Povinnost odvést DPH tedy vznikne v členském státě příjemce, a to bez ohledu na den, kdy byla vystavena faktura.

Služby, za něž je faktura vystavena po jejich poskytnutí

Příklad č. 9: Poskytnutí služby je dokončeno před 1. lednem 2015, ale faktura je vystavena a platba je provedena až po tomto dni. V tomto případě došlo ke zdanitelnému plnění před 1. lednem 2015, a DPH bude tedy splatná v členském státě poskytovatele.

13. PRÍSLUŠNÁ USTANOVENÍ PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

13.1 Směrnice o DPH

Ustanovení čl. 24 odst. 2

....

2. „Telekomunikačními službami“ se rozumějí služby vztahující se k přenosu, vysílání a příjmu signálů, slov, obrazů a zvuků nebo informací jakéhokoli druhu po drátě, radiovými, optickými nebo jinými elektromagnetickými prostředky, včetně souvisejícího převedení či postoupení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání či příjem, včetně poskytnutí přístupu do celosvětových informačních sítí.

Článek 44

Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

Článek 45

Místem poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálou provozovnou poskytovatele nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo jeho ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má poskytovatel bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

Článek 58

Místem poskytnutí následujících služeb osobě nepovinné k dani je místo, kde je tato osoba usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

- a) telekomunikační služby;
- b) služby rozhlasového a televizního vysílání;
- c) elektronicky poskytované služby, zejména služby uvedené v příloze II.

Pokud poskytovatel služby a příjemce komunikují prostřednictvím elektronické pošty, neznamena to samo o sobě, že poskytnutá služba je elektronicky poskytovanou službou.

Článek 59a

K zamezení dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže mohou členské státy v souvislosti se službami, jejichž místo poskytnutí upravují články 44, 45, 56, 58 a 59, považovat:

- a) místo poskytnutí některých nebo všech těchto služeb, které se nachází na jejich území, za místo nacházející se mimo Společenství, pokud ke skutečnému použití a využití služby dochází mimo Společenství;*
- b) místo poskytnutí některých nebo všech těchto služeb, které se nachází mimo Společenství, za místo nacházející se na jejich území, pokud ke skutečnému použití a využití služby dochází na jejich území.*

Příloha II

- 1) Hostitelství internetových stránek (web-site hosting a web-page hosting), dálková údržba programů a zařízení;*
- 2) dodání programového vybavení a jeho aktualizace;*
- 3) dodání obrázků, textů a informací a zpřístupňování databází;*
- 4) dodání hudby, filmů a her, včetně hazardních her a loterií, a dodání politických, kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých a zábavních pořadů a událostí;*
- 5) poskytnutí služby výuky na dálku.*

13.2 Prováděcí nařízení k DPH

Článek 6a

1. Telekomunikační služby ve smyslu čl. 24 odst. 2 směrnice 2006/112/ES zahrnují zejména:

- a) pevné a mobilní telefonní služby pro obousměrný přenos hlasu, dat a videa, včetně telefonních služeb s obrazovým prvkem (videofonní služby);*
- b) telefonní služby poskytované přes internet, včetně hlasových služeb přes internet (Voice over Internet Protocol – VoIP);*
- c) hlasovou schránku, čekající hovor, přesměrování hovoru, identifikaci volajícího, třicestnou konferenci a jiné služby řízení hovorů;*
- d) pagingové služby;*
- e) audiotextové služby;*
- f) fax, telegraf a dálnopis;*

- g) přístup na internet, včetně world wide webu;*
- h) připojování soukromých sítí poskytující telekomunikační spojení pro výhradní použití daným zákazníkem.*
- 2. Telekomunikační služby ve smyslu čl. 24 odst. 2 směrnice 2006/112/ES nezahrnují:*
 - a) elektronicky poskytované služby;*
 - b) služby rozhlasového a televizního vysílání.*

Článek 6b

- 1. Služby rozhlasového a televizního vysílání zahrnují služby, které sestávají ze zvukového a audiovizuálního obsahu, jako jsou rozhlasové a televizní pořady pro simultánní poslech nebo sledování na základě programové skladby poskytované široké veřejnosti prostřednictvím komunikačních sítí poskytovatelem mediálních služeb pod jeho redakční odpovědností.*
- 2. Odstavec 1 se vztahuje zejména na tyto případy:*
 - a) rozhlasové nebo televizní pořady vysílané nebo přenášené rozhlasovou nebo televizní sítí;*
 - b) rozhlasové nebo televizní pořady šířené prostřednictvím internetu nebo podobné elektronické sítě (IP streaming), pokud jsou přenášeny simultánně s jejich vysíláním nebo přenosem rozhlasovou nebo televizní sítí.*
- 3. Odstavec 1 se nevztahuje na:*
 - a) telekomunikační služby;*
 - b) elektronicky poskytované služby;*
 - c) poskytování informací o konkrétních pořadech na požádání;*
 - d) převod práv rozhlasového a televizního vysílání nebo přenosových práv;*
 - e) nájem technického vybavení nebo zařízení k příjmu vysílání;*
 - f) rozhlasové nebo televizní pořady šířené prostřednictvím internetu nebo podobné elektronické sítě (IP streaming), pokud nejsou přenášeny simultánně s jejich vysíláním nebo přenosem rozhlasovou nebo televizní sítí.*

Článek 7

1. „Elektronicky poskytované služby“ uvedené ve směrnici 2006/112/ES zahrnují služby, které jsou poskytovány přes Internet nebo elektronickou síť a z jejichž povahy vyplývá, že jejich poskytování je v podstatě automatizované a vyžaduje minimální lidský zásah, a nejsou uskutečnitelné bez informačních technologií.

2. Odstavec 1 se vztahuje zejména na tyto případy:

- a) poskytování digitalizovaných produktů obecně, včetně programového vybavení a jeho změn nebo aktualizací;
- b) služby poskytování nebo podpory obchodní nebo osobní prezentace na elektronické síti, jako je například internetová stránka;
- c) služby automaticky generované z počítače přes internet nebo elektronickou síť v reakci na zadání konkrétních dat příjemcem;
- d) úplatný převod práva dát do prodeje zboží nebo službu na internetové stránce fungující jako trh online, kde potenciální kupující podávají nabídky automatizovaným postupem a kde jsou strany informovány o uskutečnění prodeje elektronickou poštou automaticky generovanou počítačem;
- e) internetové balíčky služeb, v nichž tvoří telekomunikační složka doplňkovou a podřízenou část (tj. balíčky, které jdou nad rámec pouhého přístupu k internetu a které zahrnují jiné složky, jako například obsahové stránky umožňující přístup k aktualitám, zprávám o počasí, turistickým informacím, prostor pro hry, web-site hosting, přístup k diskusím online atd.);
- f) služby uvedené v příloze I.

3. Odstavec 1 se nevztahuje na tyto případy:

- a) služby rozhlasového a televizního vysílání;
- b) telekomunikační služby;
- c) zboží, je-li objednávka a její zpracování provedeno elektronicky;
- d) disky CD-ROM, diskety a podobné hmotné nosiče;
- e) tiskoviny, jako jsou knihy, informační zpravodaje, noviny nebo časopisy;
- f) CD a audiokazety;
- g) videokazety a DVD;
- h) hry na discích CD-ROM;
- i) služby odborníků, jako jsou právníci a finanční poradci, kteří radí svým klientům elektronickou poštou;

- j) vzdělávací služby, je-li obsah kurzů dodáván učitelem přes Internet nebo elektronickou síť, tj. přes dálkové spojení;*
- k) offline služby spočívající ve fyzické opravě počítačového vybavení;*
- l) offline služby uchovávání dat;*
- m) reklamní služby, zejména v novinách, na plakátech nebo v televizi;*
- n) služby telefonní podpory;*
- o) vzdělávací služby zahrnující výhradně korespondenční kurzy, jako jsou poštovní kurzy;*
- p) klasické aukční služby závisející na přímém lidském zásahu bez ohledu na to, jakým způsobem jsou podávány nabídky;*
- t) vstupenky na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce rezervované online;*
- u) ubytování, pronájem vozidel, restaurační služby, přeprava cestujících nebo podobné služby rezervované online.*

Příloha I

- 1) Bod 1 přílohy II směrnice 2006/112/ES:*
 - a) web-site hosting a web-page hosting;*
 - b) automatizovaná online dálková údržba programů;*
 - c) správa vzdálených systémů;*
 - d) online uchovávání dat, kdy jsou konkrétní data ukládána a vyhledávána elektronicky;*
 - e) online poskytování prostoru na disku na žádost.*
- 2) Bod 2 přílohy II směrnice 2006/112/ES:*
 - a) přístup k programovému vybavení nebo jeho stahování včetně zprostředkovacích/účetních programů a antivirového programového vybavení včetně aktualizací;*
 - b) programové vybavení blokující bannerové reklamy, též známé pod označením „bannerblockers“;*
 - c) ovladače ke stažení, jako je programové vybavení, které umožňuje počítačům pracovat s periferním zařízením, například tiskárnami;*

- d) *online automatizovaná instalace filtrů na internetových stránkách;*
 - e) *online automatizovaná instalace bezpečnostních bran (firewalls).*
- 3) *Bod 3 přílohy II směrnice 2006/112/ES:*
- a) *přístup k variantám pracovní plochy nebo jejich stahování;*
 - b) *přístup k fotografiím nebo obrázkům či spořičům obrazovky a jejich stahování;*
 - c) *digitalizovaný obsah knih a jiných elektronických publikací;*
 - d) *odebírání online novin a časopisů;*
 - e) *statistické údaje ohledně přihlašování a odhlašování a návštěvnosti internetových stránek;*
 - f) *online aktuality, dopravní informace a zprávy o počasí;*
 - g) *online informace generované automaticky programovým vybavením z konkrétních údajů zadávaných příjemcem, jako jsou právní či finanční údaje, zejména takové údaje, jakými jsou průběžně aktualizované údaje týkající se akciových trhů;*
 - h) *poskytování prostoru pro reklamu včetně bannerových reklam na internetových stránkách;*
 - i) *používání vyhledávačů a internetových adresářů.*
- 4) *Bod 4 přílohy II směrnice 2006/112/ES:*
- a) *přístup k hudbě nebo její stahování do počítačů nebo mobilních telefonů;*
 - b) *přístup ke znělkám, úryvkům, vyzváněcím melodiím a jiným zvukům nebo jejich stahování;*
 - c) *přístup k filmům nebo jejich stahování;*
 - d) *stahování her do počítačů nebo mobilních telefonů;*
 - e) *přístup k automatizovaným online hrám, které jsou závislé na internetu nebo jiných podobných elektronických sítích, kdy jsou hráči od sebe vzdáleni;*
 - f) *příjem rozhlasových nebo televizních pořadů distribuovaných prostřednictvím rozhlasové nebo televizní sítě, internetu nebo podobné elektronické sítě k poslechu nebo sledování pořadů v okamžiku, který si uživatel zvolil, a na jeho individuální žádost na základě katalogu pořadů sestaveného poskytovatelem mediálních služeb, například televize nebo video na požádání;*

- g) příjem rozhlasových nebo televizních pořadů šířených prostřednictvím internetu nebo podobné elektronické sítě (IP streaming), pokud nejsou přenášeny simultánně s jejich vysíláním nebo přenosem rozhlasovou nebo televizní sítí;
- h) poskytnutí zvukového a audiovizuálního obsahu prostřednictvím komunikačních sítí, který neposkytuje a za který není redakčně odpovědný poskytovatel mediálních služeb;
- i) následná poskytnutí zvukového a audiovizuálního výstupu poskytovatele mediálních služeb prostřednictvím komunikačních sítí jiné osoby než poskytovatele mediálních služeb.

5) Bod 5 přílohy II směrnice 2006/112/ES:

- a) automatizovaná výuka na dálku, která je pro svůj provoz závislá na internetu nebo podobné elektronické síti a jejíž poskytování vyžaduje omezený lidský zásah nebo nevyžaduje žádný lidský zásah včetně virtuálních tříd, s výjimkou případů, kdy je internet nebo podobná elektronická síť používána jako nástroj pouze pro komunikaci mezi učitelem a studentem;
- b) pracovní sešity vyplněné žáky online a ohodnocené automaticky bez lidského zásahu.

Článek 9a

1. Pro účely článku 28 směrnice 2006/112/ES, pokud jsou elektronicky poskytované služby poskytnuty prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací, má se za to, že osoba povinná k dani, která se na tomto poskytnutí služeb podílí, jedná vlastním jménem, avšak na účet poskytovatele těchto služeb, ledaže tato osoba povinná k dani výslovně označí tohoto poskytovatele za osobu poskytující dotyčné služby a tato skutečnost je zohledněna ve smluvních ujednáních mezi oběma stranami.

Aby byl poskytovatel elektronicky poskytovaných služeb považován za osobu, kterou osoba povinná k dani výslovně označila za osobu poskytující dotyčné elektronicky poskytované služby, musí být splněny tyto podmínky:

- a) na faktuře vystavené nebo zpřístupněné každou osobou povinnou k dani, která se podílí na poskytnutí elektronicky poskytované služby, musí být specifikovány tyto služby a jejich poskytovatel;
- b) na účtence vystavené nebo zpřístupněné příjemci musí být specifikovány elektronicky poskytované služby a jejich poskytovatel.

Pro účely tohoto odstavce není osobě povinné k dani, která v souvislosti s poskytnutím elektronicky poskytovaných služeb schvaluje účtování poplatku příjemci, schvaluje provedení služby nebo stanoví obecné podmínky poskytnutí služby, povoleno výslovně označit za poskytovatele těchto služeb jinou osobu.

2. *Odstavec 1 se použije, za podmínek v něm uvedených, rovněž v případě, že jsou telefonní služby poskytované přes internet, včetně hlasových služeb přes internet (Voice over Internet Protocol – VoIP), poskytovány prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací.*

3. *Tento článek se nepoužije na osobu povinnou k dani, která pouze poskytuje zpracování plateb vztahujících se k elektronicky poskytovaným službám nebo telefonním službám poskytovaným přes internet, včetně hlasových služeb přes internet (VoIP), ale na poskytnutí těchto elektronicky poskytovaných služeb nebo telefonních služeb se nepodílí.*

Článek 13a

Místem, kde je právnická osoba nepovinná k dani usazena, jak je uvedeno v čl. 56 odst. 2 prvním pododstavci a v člancích 58 a 59 směrnice 2006/112/ES, je:

- a) *místo, kde dochází k výkonu její ústřední správy, nebo*
- b) *místo jakékoli jiné provozovny, jež se vyznačuje dostatečnou úrovní stálosti a vhodnou strukturou z hlediska lidských a technických zdrojů, což jí umožňuje přijímat a využívat služby, které jí jsou poskytovány pro její vlastní potřebu.*

Čl. 18 odst. 2

2. *Poskytovatel může, nemá-li informace o opaku, považovat příjemce usazeného ve Společenství za osobu nepovinnou k dani, může-li prokázat, že mu příjemce nesdělil své osobní identifikační číslo pro DPH.*

Avšak bez ohledu na informace o opaku může poskytovatel telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronicky poskytovaných služeb považovat příjemce usazeného ve Společenství za osobu nepovinnou k dani, dokud mu uvedený příjemce nesdělí své osobní identifikační číslo pro DPH.

Článek 24

Pokud jsou služby, na něž se vztahuje čl. 56 odst. 2 první pododstavec nebo články 58 a 59 směrnice 2006/112/ES, poskytnuty osobě nepovinné k dani, která je usazena ve více než jedné zemi nebo má bydliště v jedné zemi, ale obvykle se zdržuje v jiné zemi, přednost má:

- a) *v případě právnické osoby nepovinné k dani místo uvedené v čl. 13a písm. a) tohoto nařízení, ledaže existuje důkaz, že se služba využívá v provozovně uvedené v písmenu b) uvedeného článku;*
- b) *v případě fyzické osoby místo, kde se tato osoba obvykle zdržuje, ledaže existuje důkaz, že se služba využívá v jejím bydlišti.*

Pododdíl 3a

Domněnky o místě příjemce

Článek 24a

1. Pro účely článků 44, 58 a 59a směrnice 2006/112/ES, jestliže poskytovatel telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronicky poskytovaných služeb poskytuje tyto služby na místě, jako je například telefonní budka, telefonní stánek, přístupový bod Wi-Fi, internetová kavárna, restaurace nebo hotelová hala, na kterém musí být příjemce fyzicky přítomen, aby mu mohla být služba poskytovatelem poskytnuta, má se za to, že příjemce je usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje v daném místě a že tato služba se tam skutečně používá a využívá.

2. Je-li místo uvedené v odstavci 1 tohoto článku na palubě lodi, letadla anebo ve vlaku, které provádějí přepravu cestujících uskutečněnou ve Společenství podle článků 37 a 57 směrnice 2006/112/ES, zemí tohoto místa se rozumí země zahájení osobní přepravy.

Článek 24b

Pro účely článku 58 směrnice 2006/112/ES, jsou-li osobě nepovinné k dani poskytnuty telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronicky poskytované služby:

- a) prostřednictvím její pevné linky, má se za to, že příjemce je usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje v místě instalace pevné linky;
- b) prostřednictvím mobilních sítí, má se za to, že se místo, kde je příjemce usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje, nachází v zemi určené mezinárodním směrovým kódem země SIM karty použité při příjmu těchto služeb;
- c) pro které je třeba použít dekodér nebo podobné zařízení nebo televizní kartu, bez použití pevné linky, má se za to, že příjemce je usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje v místě, kde je umístěn dekodér nebo podobné zařízení, nebo není-li toto místo známo, v místě, na které byla zaslána televizní karta za účelem použití tamtéž;
- d) za jiných okolností, než které jsou uvedeny v článku 24a a v písmenech a), b) a c) tohoto článku, má se za to, že příjemce je usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje v místě, které je jako takové označeno s použitím dvou důkazů, které si neprotiřečí, podle článku 24f tohoto nařízení.

Pododdíl 3b

Vyvracení domněnek

Článek 24d

1. Poskytovatel služby uvedené v článku 58 směrnice 2006/112/ES může vyvrátit domněnku podle článku 24a nebo čl. 24b písm. a), b) nebo c) tohoto nařízení s použitím tří důkazů, které si neprotiřečí a z nichž vyplývá, že je příjemce usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje jinde.

2. *Správce daně může vyvrátit domněnky podle článků 24a, 24b nebo 24c, pokud existují náznaky nesprávného použití nebo zneužití ze strany poskytovatele.*

Pododdíl 3c

Důkazy pro určení místa příjemce a vyvracení domněnek

Článek 24f

Pro účely uplatnění pravidel uvedených v článku 58 směrnice 2006/112/ES a splnění požadavků čl. 24b písm. d) nebo čl. 24d odst. 1 tohoto nařízení slouží jako důkaz zejména:

- a) fakturační adresa příjemce;*
- b) adresa internetového protokolu (IP) zařízení, které používá příjemce, nebo jakýkoli způsob geolokalizace;*
- c) bankovní údaje, například místo, kde je veden bankovní účet používaný k placení, nebo kontaktní adresa příjemce, kterou má uvedená banka k dispozici;*
- d) mezinárodní směrový kód země (MCC) mezinárodní identifikace mobilního účastníka (IMSI) uložený na SIM kartě, kterou příjemce používá;*
- e) místo pevné linky příjemce, jejímž prostřednictvím je mu služba poskytována;*
- f) jiné informace důležité z obchodního hlediska.*

Článek 31c

Za účelem určení místa poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronicky poskytovaných služeb poskytovaných osobou povinnou k dani jednající vlastním jménem spolu s ubytováním v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, se tyto služby považují za poskytnuté v těchto místech.

Článek 33a

Na poskytnutí vstupenek, které opravňují ke vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, zprostředkovatelem jednajícím vlastním jménem, ale na účet organizátora, nebo jinou osobou povinnou k dani, než je organizátor, jednající na vlastní účet, se vztahují článek 53 a čl. 54 odst. 1 směrnice 2006/112/ES.

13.3 Prováděcí nařízení (EU) č. 1042/2013

Článek 2

Pokud jde o telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronicky poskytované služby, které poskytuje poskytovatel usazený ve Společenství osobě nepovinné k dani, která je usazena, má bydliště nebo se obvykle zdržuje ve Společenství, platí toto:

- a) místem poskytnutí každého zdanitelného plnění, které se uskuteční před 1. lednem 2015, je místo, kde je usazen poskytovatel, jak je uvedeno v článku 45 směrnice 2006/112/ES, a to bez ohledu na to, kdy je poskytnutí nebo průběžné poskytování této služby dokončeno;*
- b) místem poskytnutí každého zdanitelného plnění, které se uskuteční dne 1. ledna 2015 nebo po tomto dni, je místo, kde je usazen, má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje příjemce, bez ohledu na to, kdy bylo poskytnutí nebo průběžné poskytování této služby zahájeno;*
- c) došlo-li k uskutečnění zdanitelného plnění před 1. lednem 2015 v členském státě, kde je usazen poskytovatel, nevzniká v členském státě příjemce dne 1. ledna 2015 nebo po tomto dni žádná daňová povinnost ve vztahu k těmto zdanitelnému plnění.*