

## Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

### Informace k uplatňování DPH v některých zvláštních obchodních případech v rámci intrakomunitárních dodávek

V měsíci říjnu 2020 byla zpracována informace k uplatňování DPH v jednom ze zvláštních režimů intrakomunitárních dodávek, který je označován jako tzv. třístranný obchod.

Z obsahu zákona o DPH lze však vyvodit řadu dalších zvláštních případů v obchodní činnosti v rámci EU, u kterých může být správné uplatnění DPH podstatně komplikovanější proti běžným obchodním případům. Pro správné uplatnění DPH nestačí v těchto zvláštních případech posuzovat pouze to, zda dodavatel a odběratel v různých členských zemích EU jsou plátcí DPH, ale je nutné také posuzovat, ve kterém členském státě EU nastává skutečné zdanitelné plnění a také to, kdo z účastníků obchodního případu zajišťoval přepravu obchodovaného zboží.

Na tyto některé zvláštní obchodní případy bude upozorněno v této informaci, která bude zaměřena na:

- zasílání zboží osobám v jiné členském státě EU, pro které není přijetí zboží předmětem DPH,
- pořízení zboží z JČS s místem dodání ve třetím členském státě EU – odlišný stát od dodavatele i odběratele,
- přemístění zboží stejného plátce do jiného členského státu pro uskutečnění ekonomické činnosti v tomto členském státě,
- dodání zboží do tzv. CALL OFF skladu (často označovaném jako konsignační sklad)
- pořízení zboží z JČS za účelem kompletace dodání zboží s montáží v odlišném členském státě EU.

#### **Zasílání zboží z tuzemska do jiného členského státu**

Obvykle je tento způsob uplatňování DPH realizován v případě, že český plátce DPH dodává svoje zboží občanům (konečným spotřebitelům) s bydlištěm v jiném členském státě EU.

Stejný způsobem však musí dodavatel zboží z tuzemska postupovat i v případech dodávání zboží osobám nepovinným k dani, kterým nevzniká při pořízení zboží z JČS povinnost přiznat DPH.

Proto i v tomto případě zasílání zboží do JČS je nutno správně posoudit, kde se nalézá místo plnění při tomto zasílání zboží, jakož i způsob uskutečnění přepravy.

Aby se jednalo obecně o zasílání zboží, **musí být toto zboží přepraveno nebo odesláno z jednoho členského státu do jiného členského státu osobou povinnou k dani, která toto zboží dodává nebo touto osobou zmocněnou třetí osobou.**

Pokud by si přepravu zajišťovala osoba příjemce v jiném členském státě, **nemohlo by se tak jednat o zasílání zboží**, ale toto plnění by **bylo posuzováno** podle § 7 odst. 1 zákona o

DPH jako **dobání zboží bez přepravy**, místo plnění je v tomto případě v místě, kde se dobání uskutečňuje, tj. v členském státě příjemce zboží a **český dodavatel by se tak musel v tomto jiném členském státě registrovat k DPH a plnění uskutečnit pod DIČ tohoto členského státu příjemce plnění.**

I když platí obecné pravidlo, uvedené v § 8 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je místem plnění místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy zboží, tak do konce roku 2020, resp. do 30.6.2021 vlivem prodloužení původního termínu, je nutno brát v úvahu i ustanovení § 8 odst. 2 zákona o DPH, která upřesňuje místo plnění v návaznosti na výši limitu, který si příslušný stát příjemce zboží stanoví. Tento limit činí 35 000,- EUR nebo 100 000,- EUR, resp. příslušný národní ekvivalent této hodnoty, přičemž použití příslušného limitu si může každý členský stát stanovit samostatně.

V případě, že český dodavatel zasílá zboží do jednotlivých členských států EU, musí si dodavatel ověřit výši stanoveného limitu v příslušném členském státě příjemce plnění. Pokud celková hodnota zasílaného zboží všem zákazníkům v daném státě **nepřekročí stanovený limit** příslušného státu příjemce, potom je **místo plnění v ČR a zboží je zasíláno s českou DPH.**

Avšak **při překročení uvedeného limitu se přináší místo plnění do členského státu příjemce zboží, český dodavatel se musí registrovat k DPH v tom příslušném jiném členském státě a uvedené zasílání zboží z ČR do jiného členského státu již musí uskutečnit pod DIČ vydaným v členském státu příjemce plnění.**

Pokud by však členský stát příjemce plnění nestanovil žádný limit pro zasílání zboží, potom by se místo plnění určilo dle § 8 odst. 1 zákona o DPH podle místa, kde se zboží nachází po ukončení přepravy a český dodavatel zasílaného zboží by se musel od počátku registrovat k DPH v tomto jiném členském státě. Tento případ však mezi členskými státy nenastal a všechny členské státy mají limity stanoveny. Pro názornost Německo uplatňuje limit 100 000,- EUR, Slovensko nebo Rakousko 35 000,- EUR.

Závěrem této části upozorňuji, že výše uvedený postup platí v návaznosti na vyhlášení změn zákona o DPH pouze **do 30.6.2021.**

S účinností od 1.7.2021 bude realizována změna, podle které se pojem „zasílání zboží“ nahradí pojmem „**prodej zboží na dálku**“. Současně dojde k zásadní změně dosud platných limitů pro prodej zboží na dálku, protože **bude zaveden jednotný limit 10 000,- EUR** na kalendářní rok a to za **celou hodnotu zboží dodávaného formou prodeje zboží na dálku do všech členských států.**

Pro správné uplatňování DPH v jiných členských státech EU bude zavedena možnost uplatnění zvláštního režimu jednoho správního místa (MOSS – mini one stop shop), český dodavatel se tak nebude muset registrovat k DPH individuálně ve všech členských státech, kam bude dodávat zboží formou prodeje zboží na dálku a může se registrovat k režimu MOSS u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj.

K uvedené problematice MOSS již byla vydána informace v předchozí části roku 2020.

## **Pořízení zboží z JČS s místem dodání ve třetím členském státě EU – v jiném členském státě odlišném od státu dodavatele i odběratele**

Pořízení zboží z jiného členského státu, kdy dodavatel i odběratel zboží jsou osoby registrované k DPH ve svých členských státech a zboží je dodáváno z členského státu dodavatele přímo do členského státu odběratele, je možno považovat za zcela standardní obchodní případ. Dodavatel např. z Německa v tomto případě dodává zboží českému odběrateli do ČR, toto **dodání zboží je dle obecných pravidel osvobozeno od DPH**, německý dodavatel musí prokázat nově stanoveným způsobem dodání zboží do JČS a český **příjemce zboží má povinnost vypořádat DPH dle § 108 odst. 2 zákona o DPH**, protože **místo plnění je stanoveno dle § 7 odst. 1 zákona o DPH ve státě, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli zboží**.

Jako zvláštní případ při pořízení zboží z JČS lze však uvést případ, kdy český pořizovatel zboží pořizuje zboží z Německa, ale zboží si nechá přepravit německým dodavatelem na území třetího členského státu, např. do Rakouska. Dodavatel i odběratel jsou osoby registrované k DPH ve svých státech.

Pro německého dodavatele zboží je jedná o plnění osvobozené od DPH, protože zboží bylo přepraveno z Německa do jiného členského státu (Rakouska).

Pro českého plátce DPH, příjemce zboží, však znamená tento postup značnou komplikaci z hlediska vlastního uplatnění DPH v Rakousku a v ČR.

Podle ustanovení § 11 odst. 2 českého zákona o DPH platí, že pokud odeslání nebo přeprava zboží končí v jiném členském státě (Rakousko), který je odlišný od členského státu dodavatele (Německo) a odběratele (ČR), považuje se **za místo plnění ten členský stát, který vydal DIČ pořizovateli zboží**, což v daném případě znamená, že místo zdanitelného plnění je v ČR. **Současně však platí**, ustanovení § 11 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého se **za místo plnění při pořízení zboží považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy, tedy v Rakousku**.

**Český pořizovatel zboží tak musí přiznat DPH ze zboží pořízeného z JČS jak v ČR, tak i v Rakousku podle ustanovení § 7 odst. 1 a 2 zákona o DPH**, přičemž v ČR nemá pořizovatel zboží nárok na odpočet DPH, protože toto přijaté plnění není použito k uskutečnění ekonomické činnosti v ČR – *(viz poslední dvě věty ustanovení § 7 odst. 2 zákona o DPH)*.

Aby však nedošlo k porušení jednoho ze základních principů systému DPH, tj. že DPH z předmětného pořízení zboží z JČS bude uplatněna pouze v jednom členském státě, **může pořizovatel zboží v ČR postupovat podle ustanovení § 7 odst. 3 zákona o DPH a pořizovatel zboží je oprávněn snížit základě daně v ČR o základ daně, ze kterého byla zaplacená DPH v třetím členském státě (Rakousku)**, ve kterém byla přeprava nebo odeslání zboží skutečně ukončena. Při tomto snížení základu DPPO se postupuje formou vystavení opravného daňového dokladu dle § 42 zákona o DPH.

Uvedený obchodní případ nelze považovat za tzv. třístranný obchod, protože v daném případě neexistuje „prostřední osoba“ dle ustanovení § 17 zákona o DPH.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem je tento obchodní případ administrativně náročný a **vyžaduje registraci českého pořizovatele zboží k DPH nejen v ČR, ale i v Rakousku**.

## **Přemístění zboží stejného plátce do jiného členského státu pro uskutečnění ekonomické činnosti v tomto členském státě**

Pokud český plátce DPH je vlastníkem zboží, které je uloženo v ČR a toto zboží potřebuje k vlastní ekonomické činnosti na Slovensku, musí toto zboží přemístit na Slovensko v daňovém režimu „přemístění zboží“. Podle **právní fikce**, uvedené v ustanovení § 13 odst. 6 zákona o DPH, se **přemístění zboží, resp. jakákoliv součást obchodního majetku, považuje za dodání zboží za úplatu**, přičemž toto dodání zboží za úplatu do jiného členského státu je osvobozeno od DPH dle § 64 odst. 4 zákona o DPH, pokud jsou splněny podmínky pro uplatnění uvedeného osvobození, především **podmínka dodání osobě registrované k DPH v jiném členském státě**. Aby bylo možno uvedené přemístění obchodního majetku **osvobodit v ČR od DPH, je nutné, aby vlastník přemísťovaného obchodního majetku byl registrován k DPH i v členském státě, do kterého je přemístění obchodního majetku uskutečněno, v daném případě na Slovensku**.

V této souvislosti upozorňuji, že na Slovensku pak bude muset být přiznání slovenská DPH podle slovenského zákona jako při pořízení zboží z jiného členského státu a případný nárok na odpočet DPH na Slovensku je nutno řešit dle slovenského právního předpisu pro DPH.

Avšak v případě, že **vlastník přemísťovaného majetku nebude registrován k DPH** také v tom členském státě, do kterého se přemístění uskutečňuje (*nebudou splněny podmínky pro osvobození od DPH*), bude místo plnění u tohoto obchodního případu posuzováno dle ustanovení § 7 odst. 2 zákona DPH a **místem plnění bude místo, kde se zboží bude nacházet v době zahájení odeslání nebo přepravy, tj. v daném případě v ČR**. Z tohoto důvodu by muselo být u takové formy přemístění obchodního majetku **uplatňována česká DPH na výstupu**, což by nebylo pro vlastníka obchodního majetku ekonomicky výhodné.

Závěrem upozorňuji, že v tomto případě, kdy by nebyl vlastník přemísťovaného majetku registrován na Slovensku k DPH, mohl by se stát na Slovensku tzv. „**identifikovanou osobou**“ z důvodu pořizování zboží z jiného členského státu podle slovenských právních předpisů (*viz obdoba českého ustanovení § 6g zákona o DPH*).

## **Dodání zboží do tzv. CALL OFF skladu**

Dodání zboží v režimu skladu uvnitř EU je možno považovat za zvláštní případ přemístění zboží do JČS dle § 18 zákona o DPH platného od 1.9.2020. Takto přemístěné zboží v režimu skladu uvnitř EU musí být následně dodáno předem známému kupujícímu v JČS. K uplatnění tohoto postupu však musí být splněny dále uvedené základní podmínky:

- prodávající musí znát v době zahájení odeslání nebo přepravy DIČ kupujícího, které musí být vydáno tím státem, ve kterém je přeprava ukončena,
- toto zboží má být následně dodáno kupujícímu,
- prodávající uvede toto zboží v evidenci pro daňové účely,
- prodávající uvede DIČ kupujícího ve státě ukončení přepravy do souhrnného hlášení,
- k dodání zboží kupujícímu musí dojít ve lhůtě do 12ti měsíců od dodání zboží do skladu.

**Při splnění uvedených podmínek není takové dodání zboží v režimu skladu uvnitř EU považováno za dodání zboží za úplatu, resp. za pořízení zboží z JČS ze úplatu (ve státě příjemce) a nejedná se tedy o uskutečnění zdanitelného plnění.**

**Zdanitelné plnění nastane až v okamžiku skutečného dodání zboží ze skladu uvnitř EU konečnému odběrateli v JČS, tj. dnem převedení vlastnického práva ke zboží a odběrateli v JČS tak vznikne povinnost přiznat DPH jako při pořízení zboží z JČS.**

V případě, že by k dodání zboží (převodu vlastnického práva ke zboží) **nedošlo do lhůty 12ti měsíců**, přičemž ostatní podmínky by byly nadále splněny, **považuje se následující den po uplynutí uvedené lhůty za den dodání zboží za úplaty a současně za pořízení zboží z JČS ve státě, ve kterém bylo přemístění zboží ukončeno.**

Na doplnění ještě uvádím, že **českému dodavateli nebude vznikat povinnost registrace k DPH** v těch jiných členských státech, do kterých bude zboží do skladu dodávat.

**Pořízení zboží z JČS za účelem kompletace dodání zboží s montáží v odlišném členském státě EU.**

Při dodání zboží s montáží nebo instalací platí z hlediska určení místa plnění základní pravidlo uvedeno v § 7 odst. 3 zákona o DPH, podle kterého se za místo plnění v těchto obchodních případech považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. V případě, že český plátc DPH dodává zboží s montáží plátc DPH do Rakouska, je v daném případě místo plnění v Rakousku a rakouskému pořizovateli bude vznikat povinnost vypořádání DPH od osoby neusazené (v rakouském) tuzemsku – (*viz obdoba českého ustanovení § 108 odst. 3 písm. a) zákona o DPH*).

Komplikace pro českého dodavatele s montáží však může nastat v případě, že při vlastní kompletaci zboží v Rakousku bude potřebovat další pomocný díl, který si objedná v Německu a v rámci optimalizace nákladů na přepravu si tento pomocný díl nechá německým dodavatelem přepravit přímo do Rakouska.

V tomto případě německý dodavatel, plátc DPH, uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu EU, které je pro dodavatele plněním osvobozeným od DPH (*podmínky pro osvobození od DPH byly splněny*).

**Pro českého odběratele, který vykonává dodání zboží s montáží s místem plnění v Rakousku, však není takto pořízené zboží součástí dodaného zboží s montáží, protože toto dodatečně nakoupené zboží nebylo přepraveno z Německa do ČR, ale bylo přepraveno přímo na místo dodání zboží s montáží v Rakousku. Z tohoto důvodu vzniká českému dodavateli zboží s montáží, s místem plnění v Rakousku, povinnost vypořádat DPH z dodatečně dodaného zboží z Německa, podle rakouských právních předpisů.**

Vzhledem k tomu, že při vlastním dodání zboží s montáží od osoby neusazené v Rakousku bude přecházet povinnost vypořádání DPH na příjemce tohoto plnění, je zřejmé, že český dodavatel není v Rakousku registrován k DPH. **Při dodatečném pořízení pomocného dílu z Německa by se tak český pořizovatel tohoto zboží mohl stát v Rakousku tzv. identifikovanou osobou podle rakouských právních předpisů** (*obdoba ustanovení § 6g českého zákona o DPH*) a vznikla by mu tak povinnost vypořádat DPH z tohoto pořízení zboží z Německa v Rakousku podle rakouských právních předpisů pro DPH.

Pokud by však český dodavatel **byl již v Rakousku registrován k DPH**, potom by vlastní dodání zboží s montáží, které má místo plnění v Rakousku, musel tento český dodavatel

**fakturovat pod rakouským DIČ** (podle místa plnění), tomuto dodání zboží s montáží by muselo předcházet tzv. **přemístění zboží z ČR do Rakouska** za účelem provádění ekonomické činnosti v Rakousku a **dodatečně pořízený materiál z Německa** by byl českým pořizovatelem zboží **vypořádán v Rakousku pod rakouským DIČ**, přičemž by současně mohl český pořizovatel zboží uplatnit nárok na odpočet DPH v Rakousku, protože uvedené plnění bylo použito na uskutečnění zdanitelného plnění v Rakousku.

Z uvedených názorných příkladů je zřejmé, že především v oblasti intrakomunitárních dodávek mohou nastat složité obchodní případy, u nichž posouzení problematiky DPH je zvláště složité a záleží na mnoha dalších okolnostech, jako např. na tom, kdo zajišťuje přepravu zboží, odkud a kam je přeprava zboží zajišťována, v kterých státech EU jsou účastníci obchodního vztahu registrováni k DPH apod. Proto je třeba této problematice věnovat zvýšenou pozornost.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 10.11.2020