

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

**Diplomová práce**

**Transakce se zbožím v rámci EU a možnosti  
prokazování osvobození od DPH**

**Transactions with goods within the EU and the  
possibility of proving the VAT exemption**

**Jana Pohančeniková**

**Plzeň 2022**

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Transakce se zbožím v rámci EU a možnosti prokazování osvobození od DPH“*

vypracoval/a samostatně pod odborným dohledem vedoucí/vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 12. 12. 2022

v. r. Jana Pohančeniková

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Marii Černé, Ph.D. a konzultantce paní Lucii Doubravové za jejich cenné rady a připomínky, které mě dovedly k úspěšnému dokončení této práce.

Mé poděkování také patří celé mé rodině a přáteli, kteří při mně stáli a plně mě podporovali po celou dobu mého studia.

# Obsah

Úvod .....	6
<b>1 Cíle a metodika práce .....</b>	<b>8</b>
<b>2 Legislativa DPH v České republice .....</b>	<b>9</b>
2.1 Historie DPH v ČR.....	11
2.1.1 Předmět daně.....	12
2.1.2 Daňové subjekty .....	13
2.1.3 Místo plnění .....	15
2.1.4 Zboží.....	16
2.1.5 Osvobozená plnění.....	17
2.2 Transakce se zbožím v rámci Evropské unie .....	19
2.2.1 Dodání zboží do jiného členského státu .....	19
2.2.2 Pořízení zboží z jiného členského státu .....	22
2.2.3 Přemístění zboží v režimu konsignačního skladu (Call-off stock).....	24
2.2.4 Dodání zboží v řetězci .....	30
<b>3 Legislativa DPH v EU.....</b>	<b>35</b>
3.1 Daňová politika .....	35
3.2 DPH v Německu .....	39
3.2.1 Vykazování DPH v Německu.....	42
<b>4 Problematické oblasti intrakomunitárních dodávek v rámci Evropské unie .</b>	<b>44</b>
4.1 Problematika v oblasti dodání zboží do jiného členského státu v EU .....	44
4.2 Problematika při pořízení zboží z jiného členského státu EU.....	47
4.3 Problematika řetězových obchodů .....	49
4.4 Problematika u konsignačních skladů Call-off stock.....	50
<b>5 Dopady porušení pravidel pro osvobození od DPH.....</b>	<b>53</b>

5.1	Daňové podvody .....	55
<b>6</b>	<b>Vyhodnocení a formulace závěrů .....</b>	<b>58</b>
6.1	Prokazování osvobození od DPH u intrakomunitárního dodání zboží .....	58
6.2	Konsignační sklady v režimu Call-off stock .....	59
6.3	Řetězové obchody .....	61
	<b>Závěr .....</b>	<b>64</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>66</b>
	<b>Seznam tabulek a grafů .....</b>	<b>70</b>
	<b>Seznam obrázků .....</b>	<b>71</b>
	<b>Seznam použitých zkratk .....</b>	<b>72</b>
	<b>Seznam příloh .....</b>	<b>73</b>
	<b>Přílohy</b>	
	<b>Abstrakt</b>	
	<b>Abstract</b>	

# Úvod

Daň z přidané hodnoty je velmi nenápadná daň a každý z nás se s ní denně setkává, ať už v obchodě, restauraci nebo například na čerpací stanici a nikdo jí v běžném životě nevěnuje velkou pozornost. V podnikatelském světě to je ale jinak. Každý obchodník by si měl ohlídat, od kdy se musí registrovat k této dani, případně si zjistit, jestli by pro něj nebyla výhodnější dobrovolná registrace.

Ještě složitější případy vznikají při obchodování mimo území České republiky, ať už v rámci Evropské unie, či celého světa. Tato práce je věnována problematice osvobození zboží od daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie. I přesto, že jsou daňové zákony členských států Evropské unie harmonizovány dle směrnic či prováděcích nařízení, záleží na každém státu, jak budou jednotlivá ustanovení implementována do lokálních zákonů. Tomu ale chce Evropská unie předejít a klade si za cíl daň z přidané hodnoty sjednotit ve všech státech stejně a tím předcházet daňovým podvodům a únikům.

Práce je rozdělena do šesti kapitol. První kapitola pojednává o legislativě daně z přidané hodnoty v České republice. Je zde nastíněna historie daně z přidané hodnoty na území České republiky, popsány nejdůležitější konstrukční prvky zákona o dani z přidané hodnoty, které je potřeba znát v rámci této práce a také popsány transakce se zbožím v rámci Evropské unie.

Další kapitola se zabývá legislativou daně z přidané hodnoty v Evropské unii a pro srovnání je nastíněno fungování daně z přidané hodnoty v Německu. Ve třetí kapitole jsou popsány problematické aspekty spojené s prokazováním osvobození zboží v rámci Evropské unie, kde jsou popsány jednotlivé změny, které byly implementovány do zákona o dani z přidané hodnoty v rámci tzv. quick fixes. Quick fixes, česky „rychlé záplaty“ jsou opatření, která mají sjednotit pravidla u přeshraničních transakcí se zbožím v rámci členských zemí Evropské unie.

Čtvrtá kapitola pojednává o dopadech porušení podmínek pro osvobození, kde je znázorněn tzv. sankční model, ve kterém dochází k překlasifikaci osvobozeného dodání na transakci zatíženou daní z přidané hodnoty a z toho vyplývající pokuty a penále. Také jsou zde nastíněny daňové podvody, konkrétně karuselové podvody, které jsou nejznámější právě z titulu uskutečňování transakcí se zbožím v rámci Evropské unie.

V poslední kapitole jsou analyzovány a na jednotlivých příkladech vysvětleny jednotlivé rozdíly, které nastaly po novele zákona o dani z přidané hodnoty k 1. 9. 2020 a které souvisejí s transakcemi se zbožím v rámci Evropské unie. V závěru této kapitoly je z autorčina pohledu popsáno, jak obchodníci postupovali s původním zněním zákona, či s nynějším zněním, kde jsou implementovány podmínky quick fixes.

# 1 Cíle a metodika práce

Diplomová práce je zaměřena na transakce se zbožím v rámci Evropské unie a možnosti prokazování osvobození od DPH. Cílem práce je popsat transakce se zbožím v rámci Evropské unie a vysvětlit a vyhodnotit legislativou stanovené možnosti jejich osvobození od DPH, respektive změny v podmínkách pro osvobození těchto transakcí, které proběhly v roce 2020 a letech následujících a jejich dopady.

První část práce se zabývá teoretickými východisky k dané problematice a byla provedena literární rešerše českých i zahraničních zdrojů a jejich následná komparace. Z toho důvodu, že s transakcemi se zbožím v rámci Evropské unie včetně možností prokazování osvobození od DPH, jsou spojeny tzv. rychlé záplaty neboli quick fixes, které byly do českého práva zakomponovány v průběhu roku 2020, konkrétně k 1. 9. 2020, není k dané problematice dostatek odborné literatury, byly ve velké míře využity odborné články dostupné na internetu. Využité zahraniční zdroje byly v případě nejasností autorky překládány s pomocí překladače Google Translator.

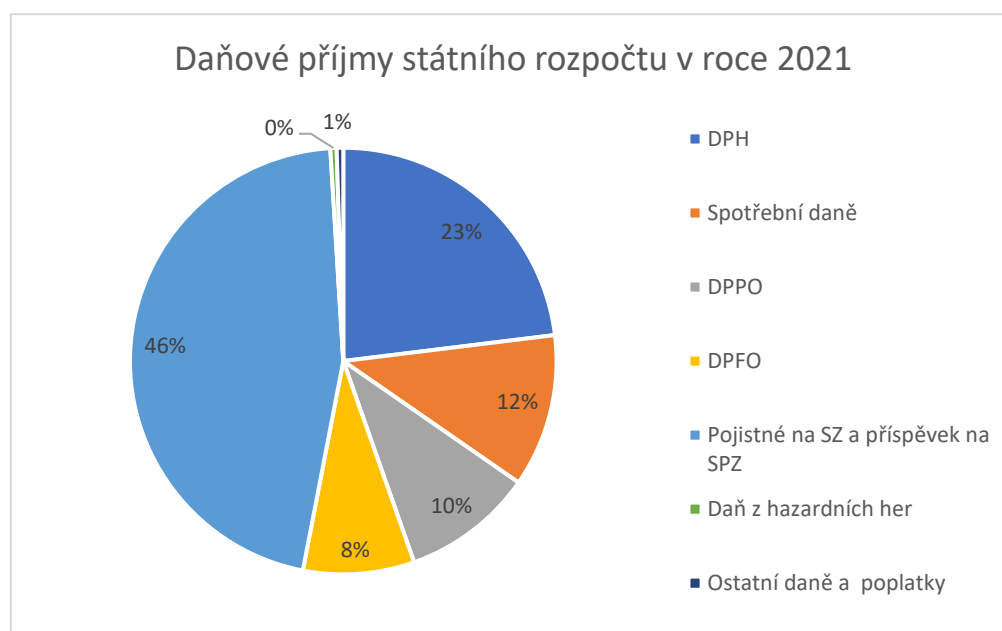
Druhá polovina práce se zabývá problematikou prokazování osvobozených transakcí se zbožím v rámci Evropské unie od DPH. K objasnění byly využity judikáty Nejvyššího správního soudu ČR, ale také Soudního dvora Evropské unie, o které se často Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, opírá.



## 2 Legislativa DPH v České republice

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je jedna z nejsložitějších a zároveň nejdůležitějších daní v České republice a tvoří významnou část státního rozpočtu, v roce 2021 tvořila téměř čtvrtinu z celkových daňových příjmů do státního rozpočtu, viz graf níže:

Graf 1: Daňové příjmy státního rozpočtu v roce 2021



Zdroj: Nejvyšší kontrolní úřad (2022), zpracováno autorkou

V rámci této kapitoly bude vysvětleno, na jakém principu DPH funguje, kam patří v rámci daňového systému, a následně budou vymezeny její základní konstrukční prvky.

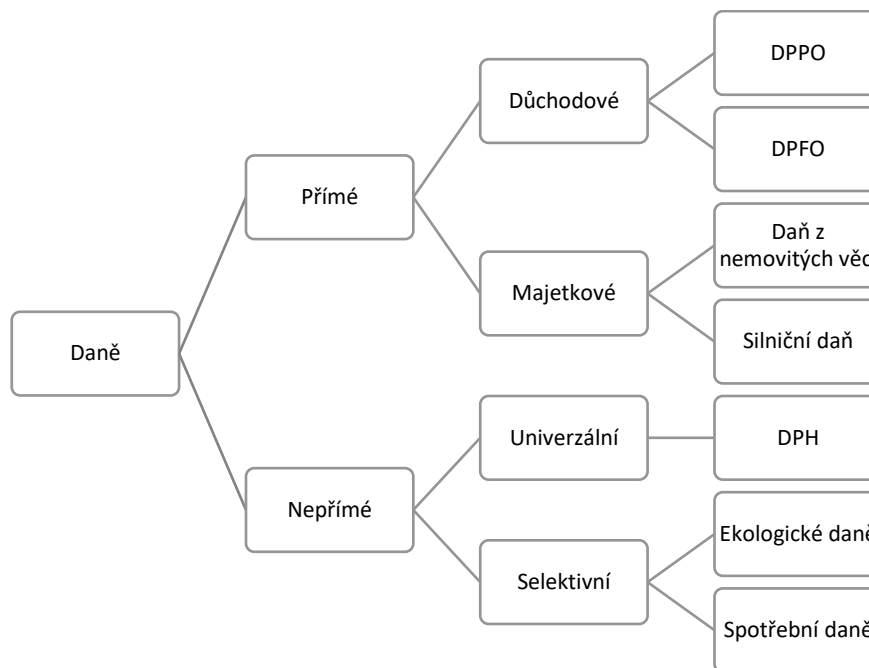
Kubátová (2018) definuje daň jako povinnou, nenávratnou a zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu neúčelovou a neekvivalentní. Daň se buď pravidelně opakuje v časových intervalech – např. každoroční platba daně z příjmů, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností. (Kubátová, 2018)

Daňový systém v České republice je tvořen daněmi přímými a nepřímými.

Přímé daně dopadají přímo na důchod fyzických a právnických osob. Jsou vyměřované z příjmů, které podléhají zdanění, po odpočtu výdajů vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení, nebo jsou vyměřované z majetku. Poplatník a plátce je většinou stejná osoba. Patří sem daně z příjmů, daně z nemovitostí nebo silniční daň. (Kubátová, 2018)

Nepřímé daně dopadají na důchod fyzických a právnických osob nepřímo. Jedná se především o daně, které jsou spojeny s prodejem či poskytnutím zboží nebo služeb. Plátce, osoba podávající daňové přiznání, není osobou, která nese daňovou zátěž. Tato zátěž spadá na konečného spotřebitele zboží či služby. Mezi nepřímé daně patří spotřební daně a daň z přidané hodnoty. (Kubátová, 2018)

Obr. 1: Struktura daňové soustavy



Zdroj: Vlastní zpracování, 2022

DPH je v České republice upraveno zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH), jenž je v souladu se směrnicemi Evropské unie. Každý podnikatelský subjekt je povinen se tímto zákonem řídit.

DPH má řadu výhod i nevýhod. Kubátová uvádí, že jako výhody DPH jsou zdůrazňovány především neutralita, možnost zdanit služby, výhodnost pro mezinárodní obchod, odolnost proti daňovým únikům a spolehlivost výnosů pro stát. Princip neutrality spočívá v tom, že pokud už jednou byla daň uvalena a uhrazena, nevzniká podmínka na její další úhradu, ale zdaňuje se pouze další přidaná hodnota. Možnost zdanit služby se řadí mezi výhody, protože DPH je součástí výrobků i služeb bez rozdílu pro všechny plátce i neplátce DPH. Tím se eliminují daňové úniky. Jako příklad Kubátová uvádí prodej jízdenek hromadné dopravy, kdy prodejce nerozlišuje, jestli se jedná o soukromou či služební cestu pro odlišení ceny bez daně a s daní. Další výhodou DPH je výhodnost pro mezinárodní obchod. DPH má totiž při mezinárodním obchodu takovou výhodu, že

odstraňuje komplikace spojené s mezinárodním obchodem a rizikem dvojího zdanění, čímž podporuje obchod přes hranice jednotlivých států. Další z uvedených pozitivních vlastností je odolnost proti daňovým únikům, neboť díky povinnému evidování uhrazené daně a daňových dokladů snižuje daňové úniky. Doklady slouží správci daně pro provádění kontrol a objasnění nesrovnalostí. Poslední vlastnost – spolehlivost výnosů pro stát – je spolehlivost příjmů ve státním rozpočtu. (Kubátová, 2018)

Oproti tomu stojí tyto nevýhody: náročnost přechodu na novou daň, administrativní nákladnost fungování daně nebo obavy ze zvýšení inflace. Tyto nevýhody ovlivňují nejen stát, ale i plátce. (Kubátová, 2018)

## 2.1 Historie DPH v ČR

Tato daň byla v České republice zavedena v roce 1993 a nahradila tak dříve používanou daň z obratu, která představovala daň určenou procentuálně z ceny obratu zboží při jeho převodu mezi obchodníky a u které v případě, že došlo k převodu zboží mezi více obchodníky, docházelo k několika zdaněním. Po zavedení DPH docházelo ke zdanění pouze „přidané hodnoty“, to znamená, že dani podléhá pouze hodnota přidaná zpracováním u dalších výrobců a vstupy již nejsou zdaňovány. Vysvětluje to autor Široký, který uvádí, že „Podstatou daně z přidané hodnoty je zdanění pouze přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží, jež se jako polotovár stává součástí tohoto nového výrobku.“ (Široký, 2008)

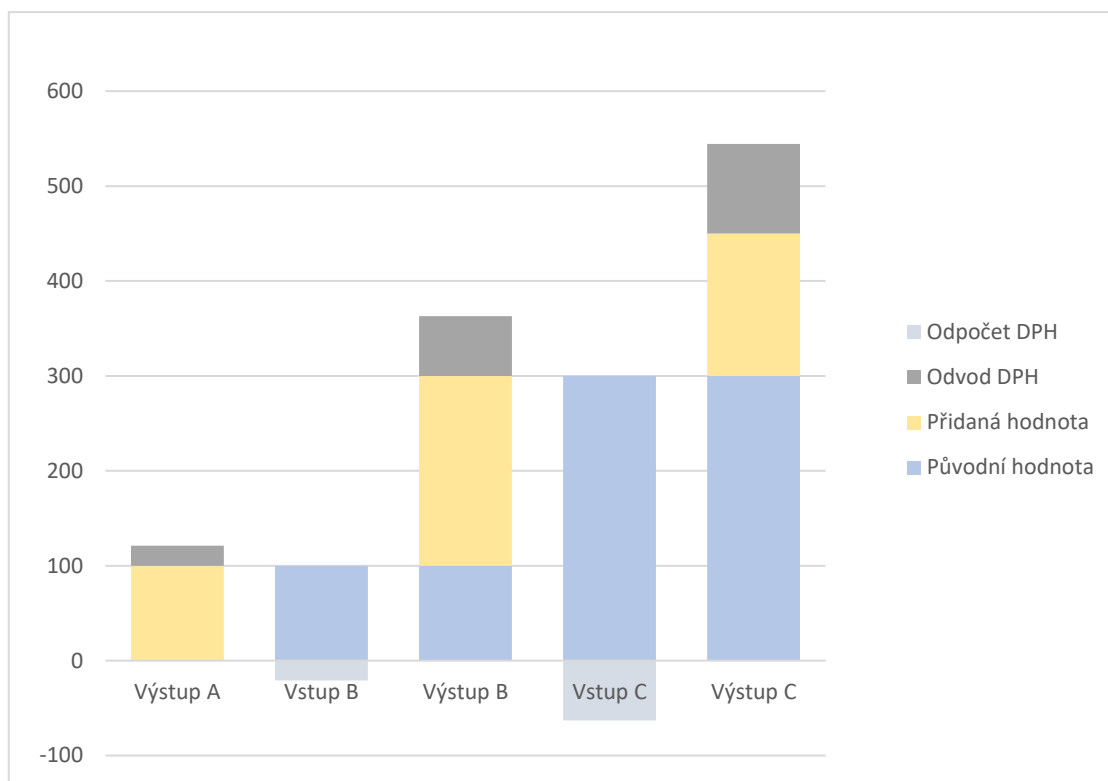
Mechanismus DPH je tedy nastavený tak, aby odstraňoval duplicitu daně a na daň již jednou uhrazenou v ceně zpracovatelských komodit se znovu nevaluje.

Následující příklad vysvětluje fungování DPH:

### Příklad 1:

V řetězci jsou zařazeni tři plátcí DPH a na každém stupni je vytvořena přidaná hodnota, viz obr. 2. Plátcí daně „A“, „B“ a „C“ evidují daň z přidané hodnoty tak, že je možno jednoznačně identifikovat přidanou hodnotu, která se týká jednotlivé činnosti. Evidují přijatá zdanitelná plnění, která zpravidla zakládají nárok na odpočet DPH a současně jim vzniká daňová povinnost. (Ambrož, 2020)

Obr. 2: Systém fungování DPH



Zdroj: Ambrož (2020), zpracováno autorkou

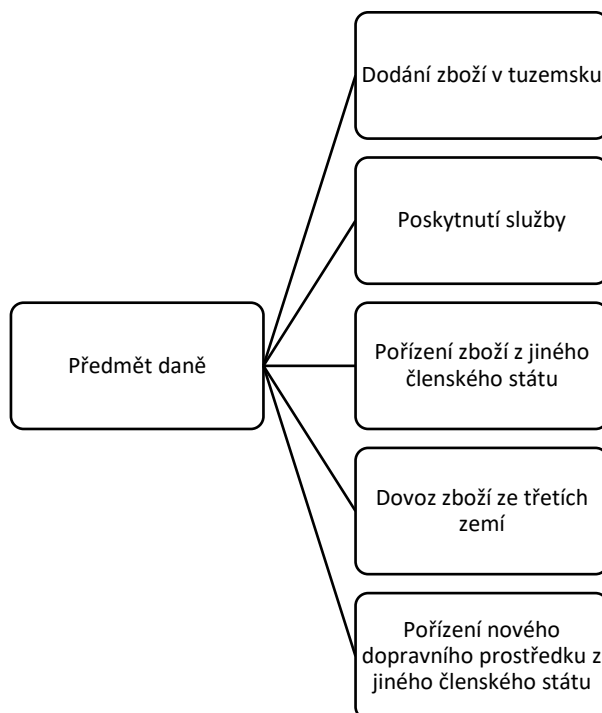
## 1.2. Základní pojmy

Součástí zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty jsou tzv. konstrukční prvky daně z přidané hodnoty jako je například předmět daně, základ daně, místo plnění, sazby DPH, osvobození od daně nebo zdaňovací období. Cílem této podkapitoly bude tyto pojmy řádně vysvětlit.

### 2.1.1 Předmět daně

Předmět daně je upraven v § 2 ZDPH. Následující schéma ukazuje, že DPH podléhá dodání zboží, pořízení zboží a poskytnutí služby:

Obr. 3: Předmět daně a jeho dělení



Zdroj: Vlastní zpracování, 2022

„Předmětem daně je:

1. Dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.
2. Pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.
3. Dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.
4. Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani.“ (Zákon 235/2004 Sb.)

S ohledem na zaměření diplomové práce se bude práce dále zaměřovat především na pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie a dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie a další transakce spojené s pohybem zboží v rámci Evropské unie.

### 2.1.2 Daňové subjekty

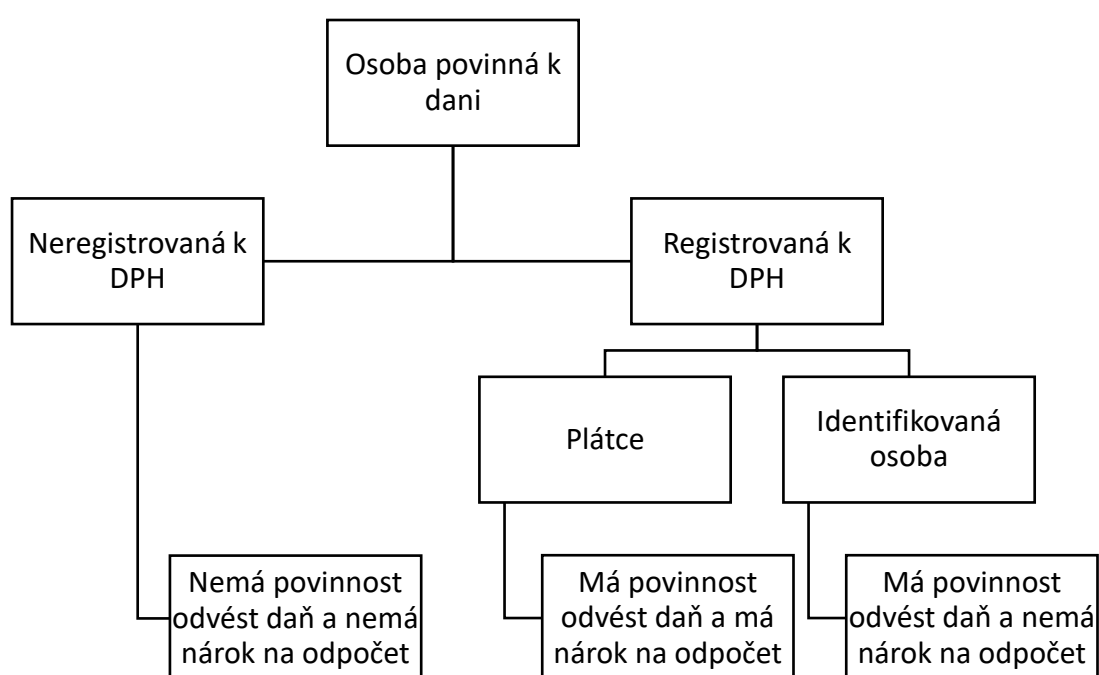
V této kapitole budou vysvětleny daňové subjekty, které se mohou pojít s intrakomunitárním plněním.

1. Osoba povinná k dani

Tento pojem je vymezen v § 5 ZDPH. Kubátová osobu povinnou k dani definuje jako každou osobu, která samostatně vykonává ekonomickou činnost, ať už ji vykonává v tuzemsku nebo v jiném členském státu Evropské unie nebo v další zemi. Zjednodušeně lze říct, že osobou povinnou k dani z přidané hodnoty je plátce, identifikovaná osoba nebo osoba, která se jimi může stát, to znamená, že vykonává ekonomickou činnost. (Kubátová, 2018)

Níže znázorněné schéma zobrazuje přehled třídění osob povinných k dani.

Obr. 4: Třídění osob povinných k dani



Zdroj: Vančurová 2020 (s. 309), zpracované autorkou

## 2. Plátce

Z výše uvedeného schématu je patrné, že plátce je osobou registrovanou k DPH. V § 6 ZDPH je stanoveno, že plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za posledních 12 měsíců přesáhne 1.000.000 Kč. Od 1. 1. 2023 se tento limit zvýší na 2.000.000 Kč. V tomto případě jde o povinnost registrovat se k DPH. Postup k registraci je uveden v § 94 ZDPH. (Zákon 235/2004 Sb.), (Ministerstvo financí České republiky, 2022)

O plátcovství lze požádat i na bázi dobrovolnosti, postup je ukotven v § 6f a § 94a ZDPH. Ne vždy však finanční úřad dobrovolné registraci vyhoví. (Zákon 235/2004 Sb.)

### 3. Identifikovaná osoba

Identifikovaná osoba je v ZDPH identifikovaná v § 6g až 6l a § 97. Identifikovanou osobou se stane osoba (fyzická či právnická) pokud přijímá plnění z Evropské unie, nebo pokud poskytuje služby mimo tuzemsko v rámci členských států Evropské unie. Registraci musí provést nejpozději do 15 kalendářních dnů od doby, kdy se stal identifikovanou osobou. Povinnost k registraci identifikované osoby se u zboží váže na limit 326.000 Kč v průběhu dvou let – povinnost vzniká po překročení tohoto limitu. U služeb není stanoven limit, povinnost registrovat se vzniká s prvním poskytnutím či přijetím služby z jiných členských států Evropské unie. (Zákon 235/2004 Sb.)

Výhodou u identifikovaných osob je povinnost podání příslušných daňových tvrzení, protože ho podávají jen v případě, kdy uskutečnily plnění vzniklé na základě obchodů mezi členskými státy Evropské unie. Plátce DPH musí podávat hlášení vždy, a to čtvrtletně či měsíčně. (Zákon 235/2004 Sb.)

#### 2.1.3 Místo plnění

Tento pojem je dalším základním stavebním prvkem systému DPH, jeho správné stanovení je zásadní pro správné zdanění, splnění povinností z titulu DPH ve vztahu k danému plnění. Tento pojem je definován v § 7–12 ZDPH. Pro účely této práce budou blíže specifikovány § 7, 8, 11 a 12 ZDPH, které se týkají místa plnění u zboží. (Galočík & spol., 2021)

V případě, že je zboží dodáno bez odeslání nebo přepravy, je místo plnění v té zemi, kde dochází k jeho dodání. Toto stanovuje § 7 odst. 1 ZDPH. Pokud je zboží dodáváno s přepravou nebo odesláním a přepravu zajišťuje prodávající, kupující nebo zmocněná třetí osoba, je místem plnění ta země, kde se přeprava začíná uskutečňovat, viz § 7 odst. 2 ZDPH. (Galočík & spol., 2021), (Zákon 235/2004 Sb.)

Od 1. 9. 2020 vstoupily v platnost odstavce 3 a 4 § 7 ZDPH. V prvním z nich jsou stanovena pravidla pro dodání zboží v řetězci, kdy dochází k přepravě zboží z jednoho členského státu do druhého, a to od prvního dodavatele přímo poslední osobě, pro kterou se toto dodání uskutečňuje. Musí být splněno to, že k přepravě dochází pouze při jeho dodání prostředníkově, nebo prostředníkem, pokud sdělil dodavateli své DIČ, které mu bylo přiděleno. Pátý odstavec § 7 ZDPH definuje pojem prostředník. Je to osoba, která je dodavatelem v rámci po sobě jdoucích dodání v řetězci a zároveň není prvním

dodavatelem v rámci řetězce a zboží přepravuje či odesílá sama nebo jí zmocněná třetí osoba. (Galočík & spol., 2021)

Pokud je dodání zboží spojeno s instalací či montáží, bude se za místo plnění dle § 7 odst. 6 ZDPH považovat to místo, kde bylo zboží instalováno nebo smontováno bez ohledu na osobu, které je zboží dodáváno. V případě dodání nemovité věci je místem plnění dle § 7 odst. 9 ZDPH to místo, kde se nemovitá věc nachází. (Galočík & spol., 2021)

Podle § 7a ZDPH je při dodání plynu, elektřiny tepla nebo chladu místem plnění sídlo, místo podnikání nebo provozovna kupujícího. (Zákon 235/2004 Sb.)

§ 8 ZDPH se zabývá určováním místa plnění při zasílání zboží. Dle odst. 1 § 8 ZDPH je místem plnění při zasílání zboží místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Dle odst. 2 § 8 ZDPH je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná, pokud prodávající osoba povinná k dani má sídlo v členském státě, nemá provozovnu v ostatních členských státech nebo mimo území Evropské unie a má provozovnu pouze v jednom členském státě. V tomto případě je zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu odlišného od členského státu, ve kterém má prodávající osoba sídlo nebo provozovnu a celková hodnota příslušných plnění bez daně nepřekročila v příslušném ani předcházejícím kalendářním roce částku 10.000 € nebo ekvivalent této částky v národní měně při použití směnného kurzu zveřejněného Evropskou centrální bankou pro den 5. 12. 2017. Odst. 4 § 8 ZDPH definuje zasílání zboží jako dodání zboží do jiného členského státu osobě, pro kterou pořízení zboží v zemi ukončení odeslání či přepravy není předmětem daně. (Zákon 235/2004 Sb.)

§ 11 ZDPH upravuje místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu, to bude blíže vysvětleno v kapitole 2.2 u jednotlivých transakcí. § 12 ZDPH se zabývá místem plnění při dovozu zboží, tj. ze třetích zemí mimo Evropskou unii. (Zákon 235/2004 Sb.)

#### **2.1.4 Zboží**

Zboží je definováno v § 4 odst. 2 ZDPH. V zákoně je uvedeno, že sem patří:

- „hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů (až na výjimky uvedené v zákoně),
- právo stavby,
- živé zvíře,

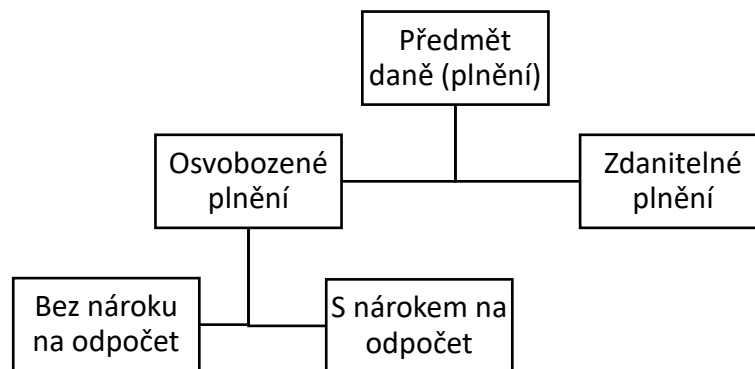


- lidské tělo a část lidského těla,
- plyn, elektřina, teplo a chlad.“ (zákon 235/2004 Sb.)

### 2.1.5 Osvobozená plnění

U předmětu daně, který byl popsán v kapitole 1.1.1, je nutné rozlišovat zdanitelná a osvobozená plnění. Tato práce se bude zabývat těmi osvobozenými. U těchto plnění plátce nemusí odvádět daň. Osvobozená plnění se rozlišují podle nároku na odpočet, a to s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet.

Obr. 5: Dělení osvobozených plnění



Zdroj: Vančurová (2020), zpracováno autorkou

#### 2.1.5.1 Osvobození od daně bez nároku na odpočet

Osvobození od DPH bez nároku na odpočet znamená, že plátcem poskytované plnění není zatěžováno DPH na výstupu a zároveň u tohoto plnění nemá plátce u vstupu nárok na odpočet DPH. Toto plnění je plátce povinen vykázat v přiznání k DPH na řádku 50, kde se uvede celková hodnota. Při splnění podmínek stanovených v § 52 - § 62 ZDPH jsou od daně bez nároku na odpočet osvobozena tato plnění:

- Základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52)
- Rozhlasové a televizní vysílání (§ 53)
- Finanční činnosti (§ 54)
- Penzijní činnosti (§ 54a)
- Pojišťovací činnosti (§ 55)

- Dodání vybraných nemovitých věcí (§ 56)
- Nájem vybraných nemovitých věcí (§ 56a)
- Výchova a vzdělávání (§ 57)
- Zdravotnické služby a dodání zdravotního zboží (§ 58)
- Sociální pomoc (§ 59)
- Provozování loterií a jiných podobných her (§ 60)
- Ostatní plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet (§ 61)
- Dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u kterého nemá plátce nárok na odpočet (§ 62) (Zákon 235/2004 Sb.)

#### *2.1.5.2 Osvobození od daně s nárokem na odpočet*

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně musí plátce přiznat ke dni uskutečnění. Týká se to zejména transakcí se zahraničím a DPH by měla být vybrána v zemi, ve které dojde ke spotřebě zboží či služby. Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně jsou uvedena v § 64 - § 71. Jedná se o:

- Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)
- Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65)
- Vývoz zboží (§ 66)
- Poskytnutí služby do třetí země (§ 67)
- Osvobození ve zvláštních případech (§ 68)
- Přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69)
- Přeprava osob (§ 70)
- Dovoz zboží (§ 71)
- Dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím (§ 71a – 71f)
- Dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země a ukončení přepravy nebo odeslání tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně (§ 71g) (Zákon 235/2004 Sb.)

U tohoto plnění je nezbytné správné určení okamžiku uskutečnění. Obecně se postupuje podle § 21 odst. 9, který říká, že postup pro stanovení dne uskutečnění plnění u plnění osvobozených je obdobný jako u standardních zdanitelných plnění. (Zákon 235/2004 Sb.)

Plátce je dle § 28 odst. 1 písm. a) ZDPH povinen vystavit daňový doklad, kde musí dle § 29 odst. 2 písm. a) ZDPH uvést přímý odkaz na konkrétní ustanovení zákona o DPH, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj uvádějící, že je plnění od daně osvobozeno, je-li plnění osvobozeno od daně. (Zákon 235/2004 Sb.)

## **2.2 Transakce se zbožím v rámci Evropské unie**

Vančurová (2020) rozlišuje při uplatnění DPH tři zóny z teritoriálního úhlu, a to:

1. Tuzemsko – u nás území České republiky.
2. Jiné členské státy Evropské unie.
3. Třetí země – země mimo Evropskou unii. (Vančurová, 2020)

### **2.2.1 Dodání zboží do jiného členského státu**

Dodání zboží je definováno v § 13 ZDPH. Při dodání zboží se převádí právo nakládat se zbožím jako vlastník. O dodání zboží jde, pokud bylo zboží skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Za dodání zboží není dle § 13 odst.7 považováno pozbytí obchodního závodu, pokud se jedná o hmotný majetek, vydání nebo poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku jako náhrady nebo vypořádání podle zvláštního právního předpisu, poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti, pokud jeho pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč, nebo poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti. Za dodání zboží také není považováno dodání vratných obalů, které jsou dodávány spolu se zbožím kupujícímu za úplatu a vrácení vratného obalu bez úplaty či za úplatu. (Zákon 235/2004 Sb.)

Dodání zboží do jiného členského státu je dále upraveno v § 64 ZDPH a toto dodání představuje situaci, kdy tuzemský plátce dodává nebo přemísťuje zboží do jiného členského státu. (Galočík & spol., 2021)

#### *2.2.1.1 Místo plnění*

Místo plnění je určeno podle § 7 ZDPH. Pro určení místa plnění u dodání zboží je důležité rozlišovat, zda se jedná o dodání zboží s přepravou nebo bez přepravy a s instalací nebo montáží. Pokud se jedná o dodání zboží bez přepravy či odeslání, považuje se za místo plnění země, kde se zboží nachází v době dodání. V případě splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 ZDPH se jedná o osvobozené plnění a transakce nebude zatížena daní. (Galočík & spol., 2021)

### 2.2.1.2 Osvobození od daně

Dodání zboží do jiného členského státu je dle § 64 ZDPH osvobozené od daně, pokud jsou splněny následující podmínky:

- a) zboží je dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- b) zboží je přepraveno za hranice tuzemska,
- c) dodání zboží je uvedeno dodavatelem v souhrnném hlášení. (Zákon 235/2004 Sb.)

Pokud je zboží dodáváno osobě, pro kterou zboží nebude předmětem daně, nelze tuto transakci osvobodit.

Pokud nejsou splněny všechny podmínky, jedná se o neosvobozené, tj. zdanitelné, tuzemské plnění a plátcí vzniká povinnost v tuzemsku u této transakce aplikovat DPH.

Zde došlo od 1. 9. 2020 k novele, kde byla uplatněna jedna z tzv. quick fixes.

Do 31. 8. 2020 dle § 64 odst. 5 ZDPH mohl plátcé prokázat dodání zboží do jiného členského státu písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že došlo k přepravě do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

Od 1. 9. 2020 došlo ale ke změně, kdy tento odstavec odkazuje přímo na splnění podmínek podle předpisu Evropské unie, kterým je Nařízení Rady (EU) 282/2011 (dále jen Nařízení EU). Tyto podmínky se konkrétně nacházejí v článku 45a odst. 3 písm. a) a b) Nařízení EU, kde je uveden přímo postup a výčet důkazů o odeslání nebo přepravě. Je důležité rozlišit, jestli bylo zboží odesláno prodávajícím, kupujícím, nebo jimi pověřenou třetí osobou. Podle článku 45a mohou nastat dvě situace:

1. Odeslání či přepravu zboží z tuzemska do jiného členského státu u zasilatele či dopravce objednává dodavatel:
  - dodavatel uvede, jestli přepravu zajišťuje sám nebo prostřednictvím jím pověřené třetí osoby a zároveň:
    - a) má alespoň dva z následujících důkazních prostředků, které si neprotiřečí a které jsou vydány dvěma různými navzájem nezávislými stranami a také nezávislými na prodávajícím i kupujícím. Mezi tyto důkazní prostředky patří: dokumenty týkající se odeslání nebo přepravy zboží, jako například podepsaný doklad nebo nákladní list CMR (mezinárodní dohoda o silniční přeshraniční přepravě), náložní list, faktura za leteckou přepravu, faktura od dopravce zboží) nebo,

- b) má pouze jeden z výše uvedených důkazních prostředků a k tomu má ještě jiný dokument, který si s dokumentem dle bodu 1a neprotiřečí a je vydán jinou nezávislou osobou. Tímto dokumentem může být:
- Pojistka vztahující se k přepravě nebo odeslání zboží
  - Bankovní doklady prokazující úhradu za odeslání či přepravu zboží
  - Úřední dokumenty vydané orgánem veřejné moci potvrzující ukončení přepravy zboží v členském státě určení (např. notářské ověření)
  - Potvrzení o skladování zboží v členském státě určení. (Nařízení EU)
2. Odeslání či přepravu zboží z tuzemska do jiného členského státu objednává u zasilatele či dopravce odběratel:
- Dodavatel má mít alespoň dva důkazní prostředky, které jsou uvedeny pod bodem 1a a 1b a zároveň,
  - Dodavatel si od odběratele obstará písemné potvrzení, ve kterém budou dle článku 45a Nařízení EU uvedeny tyto údaje:
    - Identifikace odběratele zboží včetně adresy.
    - Datum vystavení potvrzení.
    - Prohlášení, že přepravu či odeslání zajišťoval odběratel nebo jím pověřená třetí osoba.
    - Uvedení členského státu určení zboží.
    - Množství a druh zboží.
    - Datum a místo ukončení přepravy zboží.
    - Totožnost fyzické osoby přijímající zboží od odběratele. (Nařízení EU)

Toto písemné potvrzení musí odběratel dodavateli poskytnout nejpozději desátý den měsíce následujícího po dodání. Potvrzení může být vystaveno souhrnně na všechny dodávky za daný měsíc a může být vystaveno v elektronické podobě. (Bortlík, 2020)

V případě, že byly dodrženy výše uvedené podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu a dodavatel má všechny důkazní prostředky podle Nařízení EU, má se za to, že došlo k přepravě zboží do jiného členského státu. (Nařízení EU)

Z vysvětlivek Evropské unie vyplývá, že i v případě, že výše uvedené podmínky nejsou splněny, má plátce možnost prokázat dodání do jiného členského státu jinými důkazními prostředky, kterými mohou být např. důkazy o úhradě zboží, objednávky přepravy, evidence jízd vozidla zajišťující dopravu zboží s údaji o registrační značce vozidla. Také

lze využít svědecké výpovědi odběratele nebo zmocněné osoby zajišťující přepravu a dalších. (Vysvětlivky EU)

I přesto může správce daně odmítnout osvobození dodání zboží od daně a doměřit daň na výstupu. Okolnosti pro odmítnutí uznání osvobození jsou také uvedeny ve Vysvětlivkách EU. Jednalo by se například o případ, kdy by měl správce daně jakékoliv důkazy o tom, že zboží doopravdy nebylo odesláno či přepraveno do jiného členského státu, mohlo by se tak stát například pokud by správce daně při kontrole zjistil, že se zboží stále nachází ve skladu dodavatele, nebo pokud by v průběhu přepravy došlo ke zničení zboží před opuštěním tuzemska. (Hochmannová, 2020)

Obecně se plátcí v tomto případě, aby nedošlo k doměření daně na výstupu, doporučuje, aby si nejprve prověřil pořizovatele zboží, tzn. jeho skutečnou existenci, sídlo a prověřil jeho DIČ na portálu VIES a toto ověření si uschoval pro případnou kontrolu správcem daně. Dále je doporučeno mít písemné potvrzení, které bylo uvedeno výše, včetně výše uvedených důkazních prostředků. (Pilařová, 2021)

### *1.2.1.3 Vykazování*

Osvobozené dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani se uvádí:

- V daňovém přiznání na řádku 20.
- V souhrnném hlášení s kódem 0.
- V kontrolním hlášení se osvobozená dodání zboží neuvádějí.
- V Intrastatu v případě překročení limitu u dodání zboží 12.000.000 Kč za kalendářní rok. (Pilařová, 2021)

### **2.2.2 Pořízení zboží z jiného členského státu**

Pořízení zboží z jiného členského státu je definováno v § 16 ZDPH. V zákoně je uvedeno, že se jedná o nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník a musí být dodržena podmínka, že je zboží dodáváno osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo osobou, které vznikla nejpozději dnem dodání zboží registrační povinnosti v jiném členském státě, pokud tam registraci dosud nemá, tuzemskému plátcí (identifikované osobě) a zboží je skutečně odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do členského státu od něj odlišného. (Zákon 235/2004 Sb.)

Pro přepočítání cizí měny na české koruny se postupuje podle § 4 odst. 8 ZDPH a použije se kurz pořizovatele platný ke vzniku povinnosti přiznat daň. (Zákon 235/2004 Sb.)

Za pořízení zboží z jiného členského státu se dle ZDPH nepovažuje právo nabytí nakládat se zbožím jako vlastník, které je dodáváno s instalací či montáží, nebo je dodáváno soustavami a sítěmi nebo je prodáváno na dálku. Za pořízení zboží z jiného členského státu se rovněž nepovažuje zasílání vratného obalu za úplatu. (Zákon 235/2004 Sb.)

Za určitých okolností, které jsou uvedeny v § 2 až 2b ZDPH, není pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně. Týká se to například zboží, které je v tuzemsku osvobozeno od DPH, nebo je zahájeno odeslání přepravy v jiném členském státě s použitím zvláštního režimu, který se týká obchodníků s uměleckými díly, předměty sběratelské hodnoty, použitým zbožím nebo starožitnostmi. (Zákon 235/2004 Sb.)

#### *2.2.2.1 Místo plnění*

Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se dle § 11 ZDPH považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Za místo plnění je považován ten členský stát, na jehož území je ukončena přeprava a kde dojde ke spotřebě zboží. Cílem je, aby plnění podléhalo DPH pouze v jednom státu, a ne ve dvou nebo více či naopak v žádném. (Zákon 235/2004 Sb.)

Pořizovatel (tuzemský plátc DPH) bude v tomto případě nakupovat zboží za cenu bez daně a tyto transakce uvede ve svém přiznání k DPH, kde je povinen pořízené zboží řádně přiznat a zdanit v ČR. Tato povinnost mu vzniká k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. V případě, že by plátc obdržel dříve daňový doklad, musí plátc přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu. Plátc má zároveň právo uplatnit si nárok na odpočet daně v přiznání k DPH, nejdříve však za stejné zdaňovací období, ve kterém mu vzniká povinnost odvést daň. (Nováková, 2022)

#### *2.2.2.2 Osvobození od daně*

Pořízení zboží z jiného členského státu je dle § 65 ZDPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet, pokud:

- a) dodání takového zboží plátcem v tuzemsku by bylo v každém případě osvobozeno od daně,
- b) dovoz takového zboží by byl v každém případě osvobozen od daně podle § 71 odst. 1 až 7 ZDPH, nebo
- c) pořizovatel by měl v každém případě nárok na vrácení daně na vstupu podle § 82a a 82b ZDPH, nebo dle § 83, s výjimkou na vrácení daně v poměrné výši. (Zákon 235/2004 Sb.)

Tento výklad, který je uveden v zákoně, znamená, že by bylo osvobozeno podle odst. a) například pořízení krve a jejích složek nebo lidských tkání z jiného členského státu. Podle odst. b) se jedná např. o dovoz zboží, který má za úkol podpořit obchodní činnosti, jako jsou například katalogy a jiný reklamní materiál. Podrobnější výklad uvádí komentář k § 71 ZDPH. V případě odst. c) by se jednalo o pořízení zboží osobou povinnou k dani z jiného členského státu nebo ze třetí země, která není plátcem, ale má plný (nikoli krácený) nárok na vrácení daně. (Zákon 235/2004 Sb.)

#### 2.2.2.3 Vykazování

V přiznání plátce tuto transakci uvede v případě zboží, které podléhá základní sazbě DPH na řádcích č. 3 a č. 43, pokud se jedná o zboží, které podléhá snížené sazbě DPH, uvede transakci na řádcích č. 4 a č. 44. Plátce pořízení zboží z jiného členského státu vykazuje také v kontrolním hlášení v oddílu A2. V souhrnném hlášení se tato transakce nevykazuje. Při překročení stanoveného limitu je plátce povinen vykázat tuto transakci také v hlášení Intrastat. Limit pro vykazování Intrastatu je stanoven při překročení hranice 12.000.000 Kč v kalendářním roce. (Nováková, 2022)

#### 2.2.3 Přemístění zboží v režimu konsignačního skladu (Call-off stock)

BDO Czech Republic (2019) uvádí, že konsignační sklad je takový sklad zboží dodavatele nebo poskytovatele služeb (konsignant), který se nachází v blízkosti zákazníka (konsignatář), který má oprávnění odebírat zboží přímo ze skladu. Rozlišují se dva typy konsignačních skladů:

- Ze skladu může odebírat jen jeden určitý odběratel = Call-off stock.
- Ze skladu může odebírat více odběratelů = consignment-stock. (BDO Czech Republic, 2019)



V případě, že ze skladu bude odebírat více odběratelů a sklad nebude oddělen tak, aby bylo zřejmé, jaké zboží náleží jakému odběrateli, má dodavatel povinnost registrovat se k DPH v daném členském státě, kde je zboží odebíráno. Pokud dodavatel postupuje v režimu call-off stock, tato povinnost odpadá a dodavatel může využít zjednodušený postup. Protože si každá země podmínky jeho uplatnění upravovala samostatně, přistoupila Evropská unie k harmonizaci pravidel a se zavedením quick fixes sjednotila v rámci jednotlivých členských států Evropské unie tento zjednodušený režim.

Jak uvádí Kopecký, fungování konsignačních skladů není zakotveno v českém právu, chybí jeho přesná definice, a z tohoto důvodu se vychází z obecných obchodních zvyklostí. Konsignační sklady představují jednu z distribučních metod při přeshraničním obchodu se zbožím a používají je především zahraniční dodavatelé, kteří nemají v dané zemi vlastní zastoupení. Zboží je přemístěno do skladu zákazníka nebo třetí osoby prostřednictvím logistické firmy, ale právo nakládat se zbožím jako vlastník zůstává nadále dodavateli. Jsou vhodné pro společnosti, které pracují v systému just-in-time, protože jim je zboží vydáváno dle jejich potřeb. (Kopecký, 2005)

#### *2.2.3.1 Konsignační sklady a DPH před novelou ZDPH*

Jak už bylo zmíněno výše, dodavatel by se při dodání zboží z jiného členského státu do konsignačního skladu v tuzemsku, musel dle § 6g ZDPH registrovat k dani v tuzemsku alespoň jako identifikovaná osoba a z toho plnění by měl povinnost přiznat a odvést daň. Pokud by se registroval jako plátc DPH a zboží by bylo použito pouze pro ekonomickou činnost, mohl by si uplatnit i nárok na odpočet.

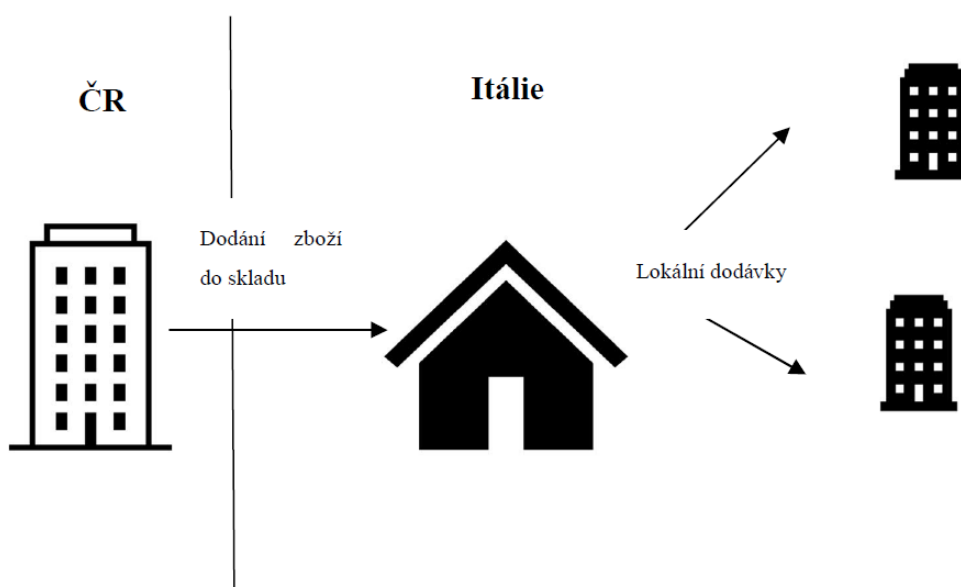
Na praktickém příkladu bude znázorněno, jak takové přemístění v rámci konsignačního skladu funguje:

#### Příklad 2:

Tuzemská společnost registrovaná k dani přemísťuje zboží do skladu v Itálii. Tento sklad je provozovaný třetí osobou, která fakturuje českému dodavateli služby související se skladováním. Při dodání zboží z tohoto skladu jednotlivým odběratelům dochází k fakturaci jednotlivých dodávek zboží z jiného členského státu a vznikají tak dvě samostatné transakce. První z nich je přemístění zboží z ČR do konsignačního skladu v Itálii, která je dle § 64 odst. 4 ZDPH osvobozena, pokud bylo zboží skutečně přemístěno do jiného členského státu a bylo předmětem daně při pořízení v tomto členském státě. Dodavatel tuto transakci vykáže na řádku 20 v daňovém přiznání k DPH a v souhrnném

hlášení pod kódem 1. Z pohledu Itálie se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu a místo plnění je tam, kde se zboží nachází po ukončení jeho přepravy. Znamená to, že tuzemský plátce musí priznat daň a má právo uplatnit nárok na odpočet dle ZDPH v Itálii. Druhá transakce představuje dodání zboží jednotlivým italským odběratelům. V tomto případě uskuteční česká společnost jako italský plátce (pod svým italským DIČ) priznání a odvod DPH z této dodávky zboží dle italského DPH.

Obr. 6: Konsignační sklady – modelový příklad



Zdroj: Benda & Tomíček, 2019, s. 115, zpracováno autorkou

#### 2.2.3.2 Konsignační sklad po novele DPH

Tato novela se týká pouze konsignačních skladů typu call-off stock a s tím souvisí pojem přemístění zboží.

Obecná definice přemístění zboží, která je nově zahrnuta po novelizaci v zákoně, je v § 4 odst. 5 ZDPH. Přemístěním zboží se pro účely ZDPH rozumí odeslání nebo přeprava zboží, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, mezi členskými státy do členského státu, do něhož je zboží odesláno nebo přepraveno pro účely uskutečňování ekonomické činnosti této osoby, pokud je toto zboží odesláno nebo přepraveno touto osobou nebo jí zmocněnou třetí osobou. V tomto případě tedy nedochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků na jinou osobu. V § 4 odst. 6 ZDPH je vymezeno, co se za přemístění zboží nepovažuje. Jedná se například o zaslání zboží nebo dodání zboží

s instalací nebo montáží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. (Zákon 235/2004 Sb.)

Další zmínka o přemístění zboží v režimu skladu uvnitř území Evropské unie se nachází v § 18 odst. 1 ZDPH, kde je stanoveno, že „Přemístěním zboží v režimu skladu se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí přemístění zboží prodávajícím za účelem následného dodání tohoto zboží kupujícímu v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží, pokud:

- a) V době zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží
  1. prodávající zná daňové identifikační číslo kupujícího vydané členským státem ukončení odeslání nebo přepravy zboží a
  2. má být jeho následné dodání uskutečněno na základě kupujícího a prodávajícího a
- b) prodávající uvede
  1. přemístění tohoto zboží v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a
  2. daňové identifikační číslo vydané členským státem ukončení odeslání nebo přepravy zboží v souhrnném hlášení.“

Ve druhém odstavci § 18 ZDPH je definováno, kdo je prodávající a kdo kupující.

„Prodávající je osoba registrovaná k dani v členském státě, ve kterém bylo zahájeno odeslání nebo přeprava zboží, která uskutečňuje přemístění zboží v režimu skladu a nemá v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží sídlo nebo provozovnu.“

„Kupující je osoba registrovaná k dani v členském státě, ve kterém bylo ukončeno odeslání nebo přeprava tohoto zboží, na kterou má být následně převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník.“

Krylová (2018) uvádí, že pro možnost použití zjednodušeného režimu, musejí být splněny všechny následující podmínky:

- 1) Prodávající nesmí mít sídlo ani provozovnu v členském státě, kam zboží přemísťuje.
- 2) Odběratel musí být registrován k dani v členském státě, kam je zboží přemísťováno.
- 3) Identita odběratele je dopředu dodavateli známa již od okamžiku, kdy začíná odeslání či přeprava zboží.

- 4) Prodávající vykáže přemístění zboží v evidenci a zahrne identitu odběratele a jeho DIČ do souhrnného hlášení.
- 5) Zboží nesmí být dodáno do jiné země, ať už členského státu či třetí země.
- 6) Zboží se nesmí zničit, ztratit či odcizit.
- 7) Prodávající musí zboží dodat osobě ve lhůtě 12 měsíců od doby přijetí zboží v členském státě, kam je zboží přemísťováno.

Může se stát, že se změní osoba zákazníka, prodávající ale musí tuto změnu řádně zaznamenat v evidenci. V případě, že tato změna nebude zaznamenána, nebo dojde k porušení podmínek výše uvedených, dojde k datu porušení podmínek k překvalifikování transakce na standardní přemístění vlastního zboží uskutečněné prodávajícím do členského státu, kam bylo zboží přepraveno nebo odesláno. Prodávajícímu by pak vznikla povinnost registrovat se v daném členském státě k DPH. (Krylová, 2018)

#### 2.2.3.3 Evidence pro účely DPH

Nové ustanovení § 100a odst. 3 ZDPH říká, že prodávající i kupující při přemístění zboží v režimu skladu uvnitř Evropské unie jsou povinni vést evidenci pro účely DPH. Údaje, které musí být v evidenci uvedeny, jsou stanoveny v prováděcím nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ke Směrnici 2006/112/ES v článku 243.

- „Evidence prodávajícího by měla obsahovat tyto údaje:
  - a. členský stát, ze kterého bylo zboží odesláno nebo přepraveno, a datum odeslání nebo přepravy zboží,
  - b. identifikační číslo pro DPH osoby povinné k dani, které je zboží určeno, vydané členským státem, do kterého je zboží odesláno nebo přepraveno,
  - c. členský stát, do kterého je zboží odesláno či přepraveno, identifikační číslo pro DPH skladovatele, adresu skladu, kde je zboží po ukončení přepravy skladováno, a datum, kdy je zboží do skladu dopraveno,
  - d. hodnotu, popis a množství zboží, které bylo do skladu dopraveno,
  - e. identifikační číslo pro DPH osoby povinné k dani nahrazující osobu v bodě b), pokud nastala změna kupujícího,

- f. základ daně, popis a množství dodaného zboží a datum, kdy došlo k dodání zboží, a identifikační číslo pro DPH pořizovatele (dodáním je zde myšleno odebrání zboží ze skladu kupujícím)
- g. základ daně, popis a množství zboží a datum, kdy nastala kterákoliv z podmínek porušení tohoto režimu spolu s příslušným důvodem (např. zničení)
- h. hodnotu, popis a množství vráceného zboží a datum jeho vrácení.“

- „Evidence kupujícího by měla obsahovat tyto údaje:
  - a. identifikační číslo pro účely DPH osoby povinné k dani přemísťující zboží v režimu call-off stock,
  - b. popis a množství zboží určeného kupujícímu,
  - c. datum, kde je zboží dopraveno do skladu,
  - d. základ daně, popis a množství zboží dodaného kupujícímu a datum, kdy došlo k pořízení zboží,
  - e. popis a množství zboží a datum, kdy toto zboží na příkaz prodávajícího sklad opustilo,
  - f. popis a množství zničeného nebo chybějícího zboží a datum zničení, krádeže či ztráty zboží ve skladu nebo datum, kdy byla tato skutečnost zjištěna.“ (Kadlec, 2020) (Zákon 235/2004 Sb.)

#### 2.2.3.4 Call-off stock a souhrnné hlášení

Společně s novelou ZDPH od 1. 9. 2020 bylo rozšířeno souhrnné hlášení o nový oddíl C, do kterého se vyplňují transakce spojené s režimem call-off stock. Formulář souhrnného hlášení je k této práci přiložen. Na níže uvedeném obrázku je zobrazen detail tohoto oddílu:

Obr. 7: Souhrnné hlášení – oddíl C

C. ODDÍL (SECTION C) - Call-off stock				Pořadové číslo strany / Celkový počet stran Sequential Number / Total number of pages	
Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country Code)	DIČ předpokládaného pořizovatele (Customer's VAT number)	Kód záznamu (Registration code)	DIČ původního předpokládaného pořizovatele (Original customer's VAT number)	
1					
2					
...					

Zdroj: Finanční správa, 2022

Do pole „kód záznamu“ se vyplňují tyto hodnoty:

- 1 – přeprava zboží do skladu pro předpokládaného pořizovatele.
- 2 – úplné nebo částečné vrácení zboží dodavateli nebo oprava chyby.
- 3 – změna předpokládaného pořizovatele u části nebo veškerého zboží.

Pokud dojde ke změně předpokládaného pořizovatele (kód 3), vyplňuje se DIČ předpokládaného dodavatele i DIČ původního předpokládaného pořizovatele. U ostatních kódů toto nepřichází v úvahu. (Finanční správa, 2022)

#### **2.2.4 Dodání zboží v řetězci**

Dodání zboží v řetězci představuje specifický způsob obchodování se zbožím v rámci Evropské unie, kdy je zboží dodáváno konečnému kupujícímu od prodávajícího, zboží je mezi nimi přímo přepraveno, ale zboží je fakturováno od prodávajícího jiné osobě, především obchodníkovi, který zboží nakoupí a se ziskem prodá většinou ještě přes další obchodníky či v rámci skupiny.

Tato transakce je vysvětlena ve směrnici Rady Evropské unie č. 2006/112/ES v článku 36 a následně implementována v § 7 odst. 3 a 4 ZDPH. Dodání zboží v řetězci je tedy dodání zboží, které je odesláno či přepraveno z jednoho členského státu do druhého, a to od prvního dodavatele přímo poslední osobě v tomto řetězci, pro kterou je dodání tohoto zboží uskutečněno. První dodavatel je osoba povinná k dani dodávající zboží z členského státu, z kterého je zboží přepraveno, do jiného členského státu. Prostředník je ta osoba zajišťující odeslání nebo přepravu zboží a není prvním dodavatelem v řetězci. (Benda, 2022)

Základní myšlenka tohoto systému spočívá v tom, že se jedná o minimálně dvě dodání stejného zboží, ale pouze s jednou přepravou. Dle § 64 ZDPH může být osvobozeno pouze dodání zboží s přepravou, proto je důležité určit, které dodání je spojeno s přepravou. U ostatních dodání v řetězci bez přepravy se jedná o zdanitelná plnění. (Bortlík, 2020)

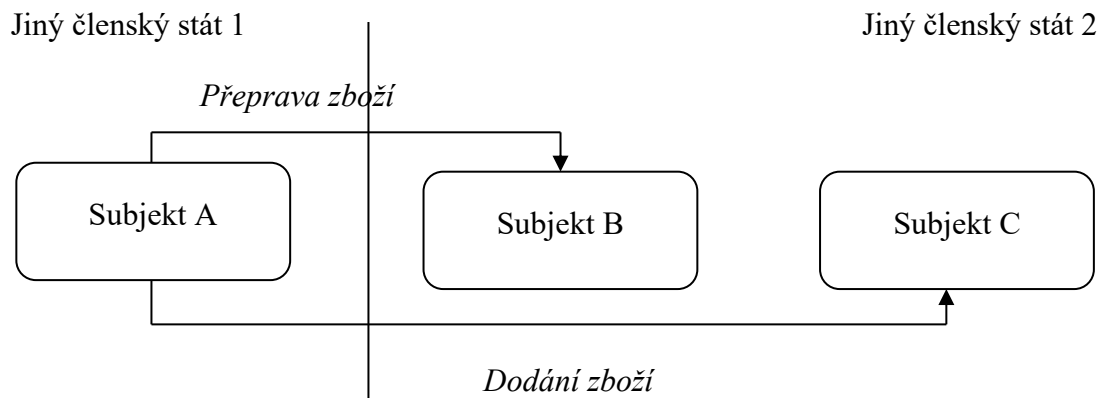
Pro možnost použití těchto nově zavedených pravidel k přiřazení přepravy u dodání v řetězci je potřeba splnit následující podmínky:

- Zboží musí být dodáno postupně prostřednictvím všech zapojených osob – z toho důvodu musí být v řetězci zapojeny alespoň tři osoby.

- Zboží musí být odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do jiného.
- Zboží musí být přepraveno nebo odesláno přímo od prvního dodavatele konečnému kupujícímu v řetězci.
- Odeslání či přepravu zboží zajišťuje prostřední osoba v řetězci (dále „prostředník“), případně jím zmocněná osoba. (Bortlík, 2020)

Obecně se osvobození přiřadí k té transakci, která souvisí s přepravou, tedy k dodání prostředníkovi (subjekt B), který musí prvnímu dodavateli (subjekt A) poskytnout své identifikační číslo k DPH, které bylo vydáno od jiného členského státu, ze kterého je zboží odesíláno či přepravováno. Následující transakce mezi prostředníkem (subjekt B) a kupujícím (subjekt C) představuje zdanitelné plnění a prostředník (subjekt B) musí odvést daň v členském státě kupujícího (subjekt C). Na následujícím obrázku je tato situace znázorněna:

Obr. 8: Přiřazení přepravy zboží prostředníkovi



Zdroj: Bortlík (2020), zpracováno autorkou

V případě, že by byl prostředník registrován ve stejném členském státě jako první dodavatel, byla by přeprava přiřazena až k druhému dodání a první dodavatel by tak nemohl transakci osvobodit podle § 64 ZDPH, ale bylo by osvobozeno dodání mezi prostředníkem a kupujícím. Prostředník by měl mít důkazy, které potvrzují, že zajišťuje přepravu sám nebo zmocněnou třetí osobou (např. silniční nákladový list CMR, přepravní smlouva).

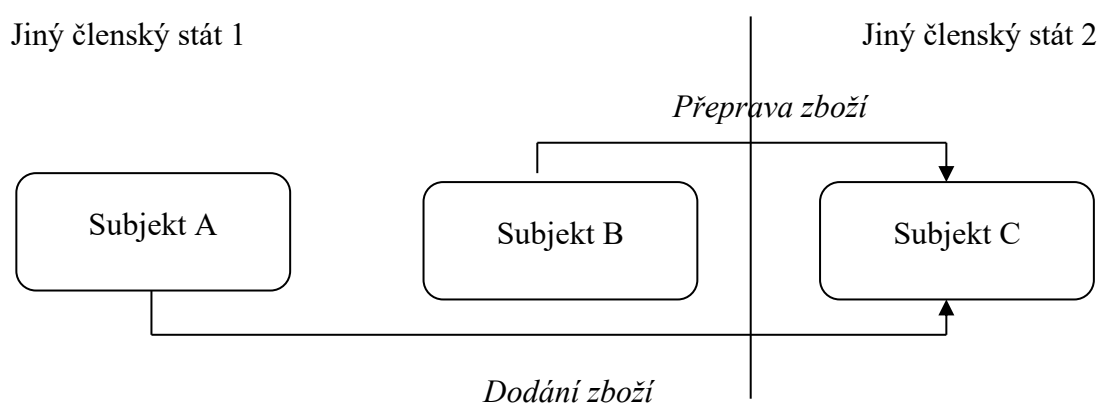
Pro vysvětlení je uveden následující příklad:

### Příklad 3:

Prostředník (subjekt B) je usazen v jiném členském státě 2, ale zároveň je registrován i v jiném členském státě 1. Pokud by se rozhodl prvnímu dodavateli (subjekt A) sdělit

identifikační číslo jiného členského státu 1, byla by přeprava či odeslání zboží součástí mezi prostředníkem (subjekt B) a kupujícím (subjekt C). První dodavatel (subjekt A) v tomto případě uskuteční zdanitelné plnění pro prostředníka (subjekt B) a mezi prostředníkem (subjekt B) a kupujícím (subjekt C) dochází k dodání zboží dle § 64.

Obr. 9: Přiřazení přepravy prostředníkem



Zdroj: Bortlík (2020), zpracováno autorkou

#### 2.2.4.1 Vykazování

První dodavatel (prodávající) v případě přepravy zboží vykazuje v přiznání k DPH jako dodání zboží do jiného členského státu na řádku č. 20 a v souhrnném hlášení s kódem 0. V případě překročení limitu ve výši 12.000.000 Kč za kalendářní rok v hlášení intrastat. Pokud by prodávající nezajišťoval přepravu, vykázal by transakci v přiznání k DPH na řádku 1 nebo 2 (záleží na sazbě DPH) a v kontrolním hlášení v oddílu A.4 nebo A.5 (záleží na částce uvedené na faktuře). (Bortlík, 2020)

Prostředník vykazuje v přiznání k DPH pořízení zboží z jiného členského státu a zároveň dodání zboží do jiného členského státu na řádcích č. 30 a 31. V souhrnném hlášení uvede kód 2, který je speciálně určen pro tyto transakce. S pořízením zboží z jiného členského státu je povinnost vyplnit oddíl A2 kontrolního hlášení. Tento postup by byl použit v případě, že by nezajišťoval přepravu. V opačném případě vykáže tuzemské plnění na řádcích č. 3 nebo 4 a 43 nebo 44 (v závislosti na sazbě DPH) a v kontrolním hlášení v oddíle B.2 nebo B.3 a zároveň dodání zboží do jiného členského státu se stejným postupem, jako je uvedeno u prvního dodavatele. (Bortlík, 2020)



Kupující vykazuje nákup zboží od prostředníka jako tuzemské plnění a tato transakce bude uvedena v přiznání k DPH na řádcích č. 3 a 43 v případě základní sazby DPH, na řádcích 4 a 44 v případě snížené sazby DPH. V kontrolním hlášení bude vyplněn oddíl B.2 nebo B.3 (záleží na částce, která je uvedena na faktuře). V případě, že bude přeprava zajištěna prostředníkem, vykáže kupující pořízení zboží z jiného členského státu na řádcích 30 a 31 a v souhrnném hlášení pod kódem 2. (Bortlík, 2020)

#### 2.2.4.2 Složitější případy u řetězových obchodů

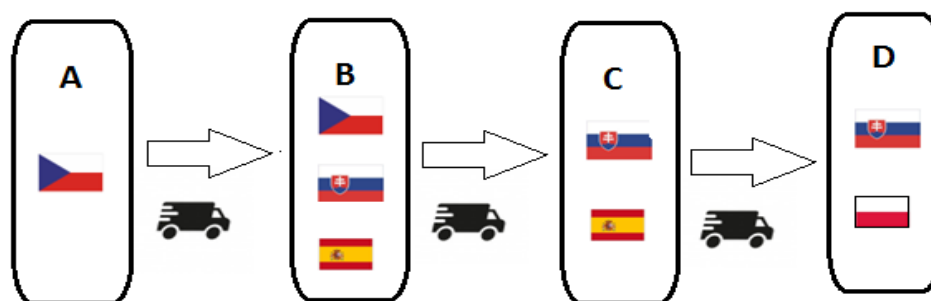
V praxi může docházet i ke složitějším případům a zboží je přeprořádáno mezi více než třemi subjekty a zahrnuje více přeprav. U takových situací je nutné rozlišovat plnění s přepravou a část, na kterou je potřeba nahlížet jako na dodávku v řetězci s jednou přepravou. (Benda, 2022)

V následujícím příkladu bude uveden postup řešení řetězového obchodu, kde se vyskytují více než tři subjekty:

#### Příklad 4:

Společnost A je registrovaná k dani v České republice a dodává zboží Společnosti B, která je registrovaná k dani v České republice, Španělsku a na Slovensku. Tato společnost následně dodává zboží Společnosti C, která je registrovaná k dani na Slovensku a ve Španělsku. Společnost C dodává totéž zboží dál Společnosti D, která je registrovaná k dani v Polsku a na Slovensku. Pro lepší pochopení je níže uveden obrázek znázorňující výše uvedené:

Obr. 10: Řetězový obchod se čtyřmi subjekty



Zdroj: Vlastní zpracování (2022)

V tomto případě, pokud subjekt B, jakožto osoba zajišťující přepravu, sdělí subjektu A své české DIČ, se bude postupovat podle pravidla uvedeného v článku 36a

odst. 2 Směrnice EU a přeprava bude přiřazena k dodávce uskutečněné dodavatelem B. Mezi subjekty A a B se bude jednat o lokální dodávku s českou daní, mezi subjekty B a C se bude jednat o osvobozenou dodávku a mezi subjekty C a D se bude jednat o lokální dodávku na území Polska. Subjektu C, protože dosud nemá polské DIČ, nejspíš vznikne povinnost registrovat se k dani v Polsku a odvést tam daň. Je ale víc možností. V případě, že je v polských zákonech umožněn zjednodušený režim, tak za subjekt C odvede daň odběratel subjekt D, který zde je registrovaný a subjekt C si poté nárok na odpočet vyžádá na institutu pro vrácení daně. V případě, že se registruje, vyřeší nárok na odpočet v rámci přiznání a v rámci plátcovství vykáže lokální polskou transakci. Zde je tedy více možností, jak by mohl subjekt C postupovat.

### **3 Legislativa DPH v EU**

V této kapitole budou popsány základní principy harmonizace napříč Evropskou unií.

Evropská unie je politické a ekonomické nadnárodní uskupení, které si klade za cíl zlepšit spolupráci v Evropě. Fungování Evropské unie je spojeno s jednotným vnitřním trhem, který je popisován jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém je zajištěný volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu v souladu s ustanoveními Smluv. (Smlouva o fungování Evropské unie, 2012)

Evropská unie vznikala postupně slučováním různých jiných organizací jako Evropského společenství uhlí a oceli, Evropského hospodářského společenství a dalších. V současné právní podobě existuje Evropská unie od roku 1993, kdy vstoupila v platnost Maastrichtská smlouva. V současné době, po odchodu Velké Británie, má Evropská unie 27 členů a existuje 6 kandidátských zemí, které vyjednávají svůj vstup do Evropské unie.

DPH byla první daní, kterou byla harmonizována na úrovni celé Evropské Unie. I z toho důvodu se v roce 1970 stala základem pro vlastní zdroj rozpočtu Evropské unie společně s příjmy z dovozních cel a zemědělskou daní. („Daň z přidané hodnoty“, n.d.)

Společný systém daně z přidané hodnoty se obecně vztahuje na zboží a služby, které jsou prodávány a nakupovány za účelem využití či spotřeby v rámci Evropské unie.

#### **3.1 Daňová politika**

DPH jako taková vznikla na území Evropy již v roce 1954, kdy byla Francií implementována do svého systému. Po zavedení DPH ve Francii se přidaly další země, které byly v té době součástí Evropského hospodářského společenství (dále jen „EHS“) a do té doby měly zaveden kaskádovitý systém daně z obratu, to znamená, že počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost výsledné daně. (Nerudová, 2017)

Z toho důvodu, že původně každý stát postupoval podle svých pravidel a jednal rozdílně, což způsobovalo převážně ve vzájemném obchodu spoustu komplikací, byla dne 17. dubna 1967 přijata první směrnice EHS č. 67/227/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daní z obratu. Jejím úkolem byla harmonizace daní zemí EHS tak, aby se místo daně z obratu implementovala daň z přidané hodnoty, a to nejpozději do 1. ledna 1970. (Angerer, 2022)

Druhá směrnice č. 67/228/EHS, která byla přijata ve stejném roce, jako první směrnice, měla za úkol přesně definovat základní daňové pojmy jako je předmět daně, místo plnění, prodej zboží a poskytnutí služeb. (Nerudová, 2011)

Třetí směrnice z roku 1969 č. 69/463/EHS prodloužila Belgii dobu pro implementaci DPH do konce roku 1972. Čtvrtá směrnice 71/401/EHS a pátá směrnice č. 72/250/EHS společně prodloužily Irsku, Itálii, Rakousku a Velké Británii limit pro implementaci DPH do konce roku 1973. V tabulce 1 jsou u jednotlivých členských zemí v Evropské unii zobrazeny roky přijetí DPH. (Nerudová, 2011)

Tabulka 1: Přijetí DPH v jednotlivých zemích Evropské unie

Rok	Země
1954	Francie
1967	Dánsko
1968	Německo
1969	Švédsko, Nizozemí
1970	Lucembursko
1971	Belgie
1972	Irsko
1973	Itálie, Rakousko, Velká Británie
1986	Španělsko, Portugalsko
1987	Řecko
1988	Maďarsko
1991	Estonsko
1992	Kypr
1993	Česká republika, Slovensko, Polsko,
1994	Bulharsko, Finsko
1995	Litva, Malta, Lotyšsko
1998	Chorvatsko
1999	Slovinsko

Zdroj: Nerudová (2011), zpracováno autorkou

Poslední a zároveň nejdůležitější směrnicí, která byla přijata až po zavedení DPH do daňových systémů u všech členských zemí, je šestá směrnice č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977. Úkolem této směrnice bylo sjednocení právních předpisů týkajících se DPH pro všechny členské země nejpozději do 1. ledna 1978. Ve směrnici je vysvětleno, co se rozumí pod pojmy, jako jsou například předmět daně, územní působnost, osoba povinná k dani, dodání zboží nebo poskytování služeb. (Council Directive 2006/112/EC, n.d.)

Šestá směrnice byla v průběhu let několikrát – více než třicetkrát – novelizována a z toho důvodu byla dne 28. listopadu 2006 přijata směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice EU o DPH“), do které byla zpracována také ustanovení první směrnice č. 67/227/EHS. Touto směrnicí je přepracována a rušena šestá směrnice o dani z přidané hodnoty. Nová Směrnice EU o DPH má za cíl vyjasnit současné právní předpisy v oblasti DPH v Evropské unii. Společně se směrnicí bylo přijato také Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 (dále jen „Prováděcí nařízení“) ze dne 15. března 2011. Principem Směrnice EU o DPH je její implementace napříč jednotlivými členskými státy Evropské unie. Směrnice EU o DPH určuje pouze hranice, ve kterých se mohou jednotlivé národní legislativy pohybovat. (Běhounek & Běhounková, 2022)

Ve směrnici č. 92/77/EHS s účinností od 1. ledna 1993, která doplňuje Směrnice EU o DPH, je uvedeno, že základní sazba musí být minimálně 15 %, u snížené sazby je nejnižší hranice nastavena na 5 %. V roce 2022 je základní sazba DPH ze zemí v EU nejvyšší v Maďarsku, kde je stanovena na 27 % a v Lucembursku je nejnižší ve výši 17 %. Některé státy Evropské unie mohou uplatnit tzv. zvláštní sazbu DPH, a to konkrétně supersníženou sazbu, nulovou sazbu a parkovací sazbu. (European Union, 2022)

Mezi další významné směrnice, které doplňují Směrnici EU o DPH, patří také směrnice č. 2008/8/EC a č. 2008/9/EC. První z těchto zmíněných směrnic vešla v účinnost 1. ledna 2010 a byla v ní zavedena nová pravidla pro určování místa plnění u poskytování služeb. Druhá z výše uvedených směrnic s účinností také od 1. ledna 2020 vymezuje pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v dané členské zemi, ale požadujícím vrácení DPH v jiné členské zemi. Směrnice 2009/132/ES vymezuje oblast působnosti DPH a upravuje osvobození u některých druhů zboží. (Council Directive 2006/112/EC, n.d.)

Směrnice EU o DPH se jako jedna z prvních zabývá zavedením tzv. konečného režimu DPH, jelikož zdanění mezi členskými státy bylo považováno pouze za přechodné, a tak bylo sjednáno, že bude v budoucnu vytvořen tzv. definitivní systém DPH. (Council Directive 2006/112/EC, n.d.)

Dne 7. dubna 2016 předložila Evropská komise v Bruselu akční plán, který se zabývá způsoby modernizace systému DPH v Evropské unii tak, aby byl jednodušší, méně zneužitelný a vstřícnější vůči podnikatelům. Akční plán tak navazuje na snahy Evropské unie v oblasti digitálního trhu. („Daň z přidané hodnoty, n.d.)

V návaznosti na tento akční plán byl 4. října 2017 vydán dokument Sdělení komise evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH. Jeho hlavním cílem bylo přijetí opatření týkajících se zavedení definitivního systému DPH místo přechodného systému. Mezi hlavní body tohoto plánu patří:

- Budoucí definitivní systém DPH v Evropské unii pro přeshraniční obchod, který omezí příležitosti k podvodu.
  - Okamžitá opatření proti podvodům s DPH podle současných pravidel.
  - Více autonomie pro členské státy při vlastním uplatňování sazeb.
  - Podpora elektronického obchodování a malých a středních podniků.
- (Široký, 2018)

Směrnice EU o DPH byla doposud několikrát novelizována. K 1. lednu 2019 byla změněna směrnicemi č. 2016/1065 ze dne 27. června 2016 a č. 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017 oblast týkající se určitých povinností v oblasti DPH při poskytování služeb (možné použít od roku 2019) a prodeji zboží na dálku (možné použít od roku 2021). Od 1. ledna 2019 bylo změněno prováděcí nařízení nařízením Rady EU č. 2017/2459. Změna se týkala znění článku 24b vymežujícího stát usazení osoby nepovinné k dani, které je zejména elektronicky poskytována služba. (Běhounek & Běhouňková, 2022)

1. ledna 2020 byla směrnice novelizována směrnicí Rady EU 2018/1910. Jedná se o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému DPH pro obchod mezi členskými státy zavedením tzv. rychlých záplat (quick fixes), které se aplikují pro následující oblasti:

- Konsignační sklady („call-off stock“).
  - Přiřazování přepravy u řetězových obchodů.
  - Ověřování DIČ odběratele prostřednictvím aplikace VIES.
  - Důraz na správné vykazování a podávání souhrnného hlášení.
  - Prokazování dodání (přepravení) zboží do jiného členského státu Evropské unie.
- (Linx, 2020)

Všechny tyto oblasti a jejich fungování byly již detailněji popsány v první kapitole této práce a zároveň se jimi budou zabývat následující kapitoly.

### 3.2 DPH v Německu

Německo společně s Francií, Belgií, Itálií, Lucemburskem a Nizozemskem založily v roce 1951 Evropské společenství uhlí a oceli s cílem udržet v Evropě dlouhodobý mír prostřednictvím ekonomické integrace. Německo je považováno za největší a nejsilnější ekonomiku ve střední Evropě. Jen za rok 2021 bylo na dani z přidané hodnoty do státního rozpočtu vybráno 250,8 miliard EUR a jedná se tak o největší příjem, téměř 31 %, do státního rozpočtu. (Bundesregierung, n.d.), (Statistisches Bundesamt, 2022)

DPH v Německu existuje od roku 1968, kdy byly zavedeny dvě sazby, a to základní sazba ve výši 10 % a snížená sazba ve výši 5 %. Sazby se postupem času vyvíjely a v současnosti jsou sazby nastaveny na 19 % a 7 %. Stejně jako v České republice, jsou některé transakce osvobozeny od daně. Jedná se například o poštovní služby a další, které se nacházejí v § 4 Umsatzsteuergesetz. (Smartsteuer, n.d.)

Pravidla pro DPH v Německu jsou upravena v dokumentech Umsatzsteuergesetz – zákon o dani z obratu (1999, UStG), Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung – prováděcí vyhláška k dani z obratu (1999, UStDV), Umsatzsteuer-Richtlinie – směrnice o dani z obratu (2000, UStR) a jsou k dispozici pouze v německém jazyce. Pro registraci DPH jsou v Německu zavedeny dva systémy:

#### 1. Registrace pro účely DPH na území Německa (tuzemské DIČ)

Registrace probíhá přes písemnou žádost obchodníka odeslanou na příslušný finanční úřad, na základě které dostanou zpět formulář, kde obchodník uvede svá osobní data a informace týkající se podnikání. Pokud jsou splněny všechny podmínky, správce daně vydá obchodníkovi DIČ, které ale může používat jen pro účely DPH na území Německa, nikoliv pro intrakomunitární plnění.

## 2. Registrace k DPH pro intrakomunitární obchody – tzv. USt-IDNr

Obchodník obdrží intrakomunitární DIČ po zaslání písemné žádosti příslušnému finančnímu úřadu. (Finanční správa, 2013)

Stejně jako v České republice, muselo dojít implementací Šesté směrnice 2006/112/ES k harmonizaci daňových zákonů k dani z přidané hodnoty s cílem zabránit až 80 % daňových podvodů v rámci Společenství.

Se zavedením quick fixes od 1. 1. 2020 v Německu došlo ke změně znění zákona k dani z přidané hodnoty, na což odkazuje ve své zprávě německé ministerstvo financí. Ve zprávě jsou zachyceny veškeré změny zákona, které musely být provedeny se zavedením quick fixes. (IHK München und Oberbayern, 2022)

Následující text se bude věnovat konkrétním změnám:

### *Použití platného DIČ kupujícího*

V § 6a odst. 1 UStG bylo doplněno, že kupující musí prodávajícímu poskytnout platné DIČ, které mu vydal jiný členský stát. I když UStG nijak nestandardizuje povinnost kontroly DIČ kupujícího, je pro prodávajícího obecně doporučeno si validitu ověřit ještě před podáním daňového přiznání, se kterým má být dodání zboží do Evropské unie prohlášeno za osvobozené od daně. Pokud by prodávající neměl platné DIČ od kupujícího, jednalo by se o zdanitelné plnění. (Zoll-export, 2020)

### *Důkazní prostředky*

Pro osvobození intrakomunitárních dodávek musí prodávající prokázat splnění věcných předpokladů pro osvobození od daně, proto byl do zákona implementován nový § 17a UStDV. Pro účely uplatnění osvobození od daně se předpokládá, že předmětné zboží bylo přepraveno nebo odesláno mimo území Německa, pokud byly splněny všechny požadavky. Je nutné rozlišit, zda za přepravu odpovídá prodávající nebo kupující. Nová úprava § 17a UStDV rozlišuje tři typy důkazních prostředků:

1. A-Doklady („A-Belege“) – přepravní doklady dle § 17b odst. 3 věty 1 č. 3 UStDV nebo doklady o odeslání dle § 17B odst. 3 věty 1 č. 1a (přepravní list, nákladní list apod.)
2. B-Doklady („B-Belege“) – jiné dokumenty dokládající odeslání nebo přepravu zboží (např. pojistná smlouva, bankovní záznamy prokazující platbu za přepravu nebo odeslání zboží)



3. Potvrzení o příjezdu („Gelangensbestätigung“) – upraveno v § 17b odst. 3 věty 1 č. 2 UStDV

Pokud zboží dodává dodavatel nebo jím zmocněnou třetí osobou, potřebuje pro splnění podmínek k osvobození doložit:

- alespoň dva přepravní nebo expediční doklady – A-Belege,
- jeden přepravní nebo expediční doklad – A-Belege a jiný dokument – B-Belege,
- dokumenty musí být vydány od různých osob, které jsou na sobě a na dodavateli či odběrateli nezávislé a vzájemně si neodporují.

Pokud přepravu či odeslání zajišťuje odběratel nebo jím zmocněná třetí osoba, potřebuje dodavatel pro splnění podmínek k osvobození doložit:

- Gelangensbestätigung, které kupující předloží prodávajícímu nejpozději do desátého dne měsíce následujícího po doručení, a
  - alespoň dva přepravní nebo expediční doklady – A-Belege.
  - Jeden přepravní nebo expediční doklad – A-Belege a jiný dokument – B-Belege.
  - S výjimkou potvrzení o příjezdu musí být dokumenty vydány od různých osob, které jsou na sobě a na dodavateli či odběrateli nezávislé a vzájemně si neodporují.
- (Zoll-export, 2020)

### *Řetězový obchod*

Se zavedením této rychlé záplaty byly poprvé v celé Evropské unii stanoveny jednotné podmínky pro přiznání přepravy zboží u řetězových obchodů. Podle německého zákona je důležité rozlišit, kdo je v řetězci zodpovědný za dopravu. Pravidlo funguje stejně jako dle českého zákona. V případě, že přepravu v řetězové transakci iniciuje první dodavatel, je přeprava či odeslání přiřazena k jeho dodávce a může si tedy uplatnit osvobození. Pokud je dodání zboží přepravováno posledním zákazníkem, má být přeprava nebo odeslání přidělena jemu. V případě, že je za přepravu či odeslání odpovědná třetí osoba, tzv. zprostředkovatel, mělo by být dodání zboží přiřazeno jí. Zprostředkovatelem pro tyto účely nesmí být první dodavatel v řetězci. (Zoll-export, 2020)

### *Konsignační sklady Call-Off Stock*

Nová úprava pro konsignační sklad Call-off stock je formulována v § 6b UStG. V případě splnění následujících podmínek již nemusí být dodavatel registrován k dani z přidané hodnoty v tom členském státu, kde se nachází sklad. Dodavatel nebo jím zmocněná třetí

osoba přepraví nebo odešle zboží do jiného členského státu zákazníka, jehož název včetně adresy jsou dodavateli předně známy. Musí být splněny tyto podmínky:

- dodavatel není usazen v členském státě doručení zboží,
- zákazník má platné DIČ již od počátku přepravy či odeslání zboží v členském státě určení,
- dodavatel musí včas, správně a úplně uvést v souhrnném hlášení informace o dodání zboží.

V případě, že je zboží odebráno ze skladu do dvanácti měsíců od dodání zboží, jedná se o dodání osvobozené od daně. (Zoll-export, 2020)

### 3.2.1 Vykazování DPH v Německu

Povinnost podat daňové přiznání „Umsatzsteuer-Voranmeldung“ mají všechny osoby, jejichž daňová povinnost v předchozím roce byla alespoň 1.000 €, které provádějí podnikatelskou činnost. Tato povinnost neplatí pro nezávislé pracovníky jako jsou lékaři, zubaři nebo například fyzioterapeuti a také pro tzv. drobné podnikání – „die Kleinunternehmerregelung“. Pojem drobné podnikání se nachází v § 19 UStG. Zajímavé je to, že tyto výjimky nejen že nemusejí podávat přiznání k DPH, ale na svých fakturách nemusejí uvádět DPH, protože jejich plnění je v souladu s § 19 UStG osvobozeno od daně. To je výhoda jak pro podnikatele, tak pro zákazníky, protože ušetří za sazbu DPH. Drobné podnikání mohou v Německu využívat všechny právní formy, pokud jejich obrat za uplynulý rok nepřekročil hranici, která je nastavena na 22.000 € a v aktuálním roce se předpokládá obrat ve výši maximálně 50.000 €. (Lexware, 2022). (IHK München und Oberbayern, 2022)

Daňové přiznání se v Německu podává měsíčně nebo čtvrtletně, nejpozději 10. den následujícího měsíce. V případě daňové povinnosti je tento den nastaven také jako den splatnosti DPH správci daně. Povinnost podávat měsíční nebo čtvrtletní daňové přiznání závisí na daňovém zatížení plátců za předchozí kalendářní rok. V případě, že byla daňová povinnost vyšší než 1.000 €, ale nižší než 7.500 €, podává se přiznání čtvrtletně. Pokud překročila daňová povinnost v předchozím kalendářním roce 7.500 €, je třeba podávat měsíčně daňové přiznání. (Lexware, 2022)

Souhrnné hlášení „Zusammenfassende Meldung“, v Německu používaná zkratka „ZM“ má povinnost podávat každý podnikatel, který obchoduje v rámci Evropské unie. Oproti

České republice je v Německu nastavená taková podmínka, že bez ohledu na to, zda je daňové přiznání podáváno měsíčně či čtvrtletně, musí být souhrnné hlášení podáváno každý měsíc, a to nejpozději dvacátý pátý den měsíce následujícího po daném měsíci. Pokud by nedošlo za jednotlivé měsíce k uskutečnění žádného intrakomunitárního plnění, souhrnné hlášení se nevyplňuje. (IHK München und Oberbayern, 2022)

V příloze této práce budou uvedeny vzory pro „Umstazsteuer-Voranmeldung“ a „ZM“, které se v Německu aktuálně používají.

Quick fixes se dotkly všech zemí v Evropské unii. Musely být nejpozději do 1. 1. 2020 implementovány v zákonech jednotlivých států. Dosud si zatím mohl stanovit každý členský stát sám, jak přesně budou v zákoně definovány, i když podstata těchto rychlých záplat musela zůstat zachována. Mezi roky 2022-2024 zavede Evropská unie celostní reformu DPH a jednotné zákony se stanou právně závaznými.

## **4 Problematické oblasti intrakomunitárních dodávek v rámci Evropské unie**

S ohledem na harmonizaci DPH v Evropské unii byla novelizována Směrnice EU o DPH a její daňové předpisy byly následně implementovány do českého ZDPH. Tím se mimo jiné také zpřísnily podmínky v rámci transakcí zboží v Evropské unii. Jedná se o již uvedené quick fixes, které byly popsány v předchozích kapitolách. Tato kapitola se bude věnovat problematice dodržování a zároveň dokazování těchto pravidel.

I když se zavedením quick fixes mělo dojít napříč členskými státy Evropské unie ke zjednodušení a zpřesnění pravidel v oblasti DPH, která si každá země jinak vykládala, mnohá pravidla jsou hůře uplatnitelná v praktickém obchodním světě.

### **4.1 Problematika v oblasti dodání zboží do jiného členského státu v EU**

V případě dodání zboží do jiných členských států se neuplatňuje daň na výstupu a odběratel si může nárokovat z pořízení tohoto zboží odpočet, pokud jsou splněny podmínky pro nárok na odpočet. Tyto okolnosti svádí k podvodům v případě, že zboží nebylo skutečně přepraveno do zahraničí, i když je tak deklarováno. V opačném případě se nemusí jednat o vědomé podvody, ale daňový subjekt může mít problém s prokázáním přepravy do zahraničí z toho důvodu, že obchodní partner nekomunikuje a dodavatel proto nesplnil své povinnosti, které mu zákon ukládá.

Již výše bylo uvedeno, že dodavatel je tuzemský plátce DPH a kupující je osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě. Aby mohla být tato transakce podle § 64 ZDPH osvobozena a tuzemský plátce ji nezatěžoval českou daní na výstupu, musí být splněny tyto podmínky:

- Dodavatel musí znát DIČ odběratele, které mu bylo přiděleno v jiném členském státě pro účely DPH.
- Plátce DPH v tuzemsku uvede toto dodání zboží v souhrnném hlášení.
- Zboží je přepraveno nebo odesláno do jiného členského státu, fyzicky opouští hranice tuzemska a končí v jiném členském státě.
- Přepravu nebo odeslání zajišťuje prodávající nebo kupující či jimi zmocněná třetí osoba.

- Zboží, které je dodáváno je pro kupujícího předmětem DPH v jiném členském státě.

Obecně je doporučováno pro splnění první podmínky, aby si prodávající ověřil prostřednictvím systému VIES validitu DIČ kupujícího v okamžiku uplatnění osvobození a toto ověření archivoval pro případnou kontrolu od správce daně. Pokud by kupující nesdělil své DIČ, nemohlo by být dodání osvobozeno od daně. Problém také vzniká při zpětné registraci k DPH u odběratele, který nebude mít v okamžiku uskutečnění plnění k dispozici své DIČ. Pro dodavatele to opět znamená, že nebude moci dodání osvobodit od daně a faktura bude muset být vystavena s tuzemskou DPH. Pokud ale následně bude moci kupující prokázat, že v okamžiku dodání zboží byl osobou povinnou k dani a sdělit dodavateli zpětně své DIČ, plnění může být zpětně osvobozeno od daně. V praxi je to ale velký problém a v případě kontroly ze strany finančního úřadu to nemusí dopadnout pozitivně. Stejný problém může nastat také v případě zrušení registrace k DPH.

Mezi další problémy v této oblasti patří komplikace spojené s přepravou nebo odesláním zboží, kdy dodavatel dle § 64 odst. 5 ZDPH musí doložit, že zboží skutečně opustilo české území a bylo přepraveno do předem určeného jiného členského státu. Od 1. září 2020 již nestačí tuto podmínku prokázat písemným prohlášením kupujícího nebo jiné třetí osoby zajišťující toto dodání. Komplikace mohou nastat především v případě přepravy zboží vlastním dopravním prostředkem dodavatele nebo odběratele, v tomto případě může doložit jiné důkazy jako například evidenci prokazující uskutečnou jízdu vozidla zajišťující přepravu zboží s údaji o registrační značce vozidla, doklady o tankování pohonných hmot mimo Českou republiku, doklad o zaplacení mýtného mimo Českou republiku nebo potvrzení odběratele o převzetí zboží. (Linx, 2020)

Jednou z podmínek pro osvobození dodání zboží je vykázat dané dodání zboží v souhrnném hlášení. Plátce DPH má povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání k patnáctému dni v měsíci následujícím po měsíci, ve kterém bylo dodání uskutečněné. V případě, že je vystaven daňový doklad dříve, má plátce povinnost přiznat uskutečnění dodání ke dni vystavení daňového dokladu. Pokud by došlo k pozdnímu uvedení dodání zboží v souhrnném hlášení, měl by plátce pro naplnění této podmínky vykázat uskutečnění pomocí následného souhrnného hlášení, jak je uvedeno ve Vysvětlivkách EU. Z toho vyplývá, že plátce by si měl ohlídat, jestli byla všechna uskutečnění dodání zboží vykázána v jednotlivých souhrnných hlášeních konkrétních měsíců. Pomocí

souhrnných hlášení kontrolují jednotlivé členské státy Evropské unie, jestli byla jednotlivá poskytnutá plnění zdaněna v rámci unie. Prokázáním přepravy u dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie se zabývá například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2019, čj. 7 Afs 209/2019-37. Tento rozsudek se zabývá tím, zda došlo k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Dodavatel, který prodával automobily na území Slovenska, byla správcem daně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 v celkové výši 840.748 Kč spolu s penále ve výši 168.149 Kč. Daň byla doměřena z důvodu, že žalobce neprokázal splnění zákonných podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 ZDPH. Dodavatel sice doložil důkazní prostředky, ale podle soudu nebyly podmínky splněné. Data uskutečnitelných plnění uvedených na fakturách za prodej automobilů nesouhlasila s datem předání vozidel dle přebíracích protokolů ani s uzavřenou kupní smlouvou, podle které měl prodávající odevzdat kupujícímu vozidlo v den jejího podpisu. Předložený CMR list k jednomu automobilu nebyl kompletně vyplněn, k druhému nebyl vůbec doložen. Nejvyšší správní soud došel k závěru, že doklady, které dodavatel předložil, nelze označit za důkazy prokazující splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, protože všechny doklady byly ve vzájemném rozporu, nebo nebyly kompletní. (7 Afs 209/2019-37, 2019)

Tento rozsudek se odvolává na další rozsudky, které se zabývají uplatňováním osvobození s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu. Mezi ně patří rozsudky Nejvyššího správního soudu (např. ze dne 4. 4. 2013, čj. 1AFS 104/2012-45, nebo ze dne 25. 11. 2015, čj. 3Afs 6/2015-30), ale i rozsudky Soudního dvora Evropské unie (např. ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch). (7Afs 209/2019-37, 2019)

Prodávající by měl být opravdu důsledný, aby byly všechny podmínky splněny a aby byly všechny důkazní prostředky kompletně vyplněny.

K dodání zboží do jiného členského státu se vztahuje také problematika s přemístěním zboží, které má stejný režim jako dodání, ale v tomto případě plátce DPH nemá žádné doklady prokazující osvobození, protože v tomto případě plátce DPH dodává zboží sám sobě.

Za přemístění zboží se dle § 4 odst. 6 ZDPH mimo jiné nepovažuje poskytnutí služby pro plátce na movitém majetku, přechodné užití pro uskutečňování služeb a přechodné užití zboží jako takové. Poskytnutí služby pro plátce na movitém majetku je taková situace, kdy se česká Společnost A registrovaná k dani v České republice domluví s německou Společností B na opravě stroje. Společnost A dopraví stroj do Německa Společnosti B za účelem opravy. Po opravě stroje bude opět převezen zpět Společnosti A do České republiky. V tomto případě, protože se nejedná o přemístění zboží, nevykazuje Společnost

A transakci jako dodání zboží do jiného členského státu. Stejně se postupuje v případě přechodného užití pro uskutečňování služeb, kdy je stroj Společnosti A přemístěn do německé Společnosti B za účelem výroby určitých výrobků. Po dokončení výrobků je stroj následně vrácen Společnosti A do České republiky. Přechodné užití jako takové může být například při ukázce stroje Společnosti A na veletrhu, který se koná v Německu. Společnost A tento stroj přemísťuje pouze za účelem jeho ukázky na veletrhu, aby ukázala potenciálním zákazníkům, jak stroj funguje a vypadá a po ukončení veletrhu je převezen zpět do České republiky. Může se ale stát, že na veletrhu bude stroj prodán a tím nastává problém. Jelikož Společnost A nikde neuvedla přemístění zboží v podobě stroje, který prodala, dochází k porušení podmínek. V ten moment musí Společnost A vykázat přemístění zboží do Německa v souhrnném hlášení v České republice a v Německu se musí registrovat k dani a musí toto plnění vykázat jako pořízení zboží z jiného členského státu a odvést daň. Zároveň mu ale vzniká nárok na odpočet. Prodej stroje na veletrhu bude vykázán jako lokální dodání v Německu.

## **4.2 Problematika při pořízení zboží z jiného členského státu EU**

Za pořízení zboží z jiného členského státu se považuje dodání zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě. I zde platí podmínka, která musí být splněna, a to, že zboží musí být fyzicky přepraveno nebo odesláno z jiného členského státu do členského státu od něj odlišného. Tímto problémem se zabývá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020 čj. 7 Afs 35/2020-52. Správce daně zjistil, že odběratel nepřiznal a nezaplatil daň z přidané hodnoty z transakce spočívající v pořízení automobilu od německého dodavatele registrovaného k dani. Tuzemskému odběrateli byla proto doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009 ve výši 87.286 Kč spolu s penále ve výši 17.457 Kč. Odběratel (tuzemský plátce DPH) dle správce daně

nedoložil, kde se pořízené zboží nacházelo po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Z toho důvodu nebylo prokázáno, kam bylo dané zboží přepraveno, ani to, že bylo předmětem daně v jiném členském státě. Dle § 11 odst. 2 ZDPH je místem plnění členský stát, který vydal DIČ odběrateli a z toho důvodu mu vznikla dle § 25 a § 108 ZDPH povinnost přiznat daň z přidané hodnoty v České republice. Zde došel Nejvyšší správní soud k závěru, že odběratel nesprávně nepřiznal a neuhradil DPH. (7 Afs 35/2020-52, 2020)

Podle § 25 ZDPH má plátce povinnost k patnáctému dni v měsíci následujícím po měsíci pořízení zboží přiznat daň. V případě vystavení daňového dokladu dříve, vzniká povinnost přiznat daň ke dni vystavení dokladu. V praxi je tuzemský plátce – odběratel – povinen si daň sám vypočítat a uvést ji ve svém daňovém přiznání. Nárok na odpočet daně, který je upraven v § 73 ZDPH, při pořízení zboží z jiného členského státu vzniká nejdříve v tom zdaňovacím období, ve kterém vznikla plátcovi povinnost přiznat daň. (Benda, 2009)

Problém u pořízení zboží také může vzniknout, když se zboží po ukončení přepravy nachází v jiném členském státu, než ve kterém je odběratel registrován k DPH. Tuzemský plátce Pořizovatel s.r.o. registrovaný k dani v České republice si u německé společnosti Dodavatel GmbH objednal nový stroj s žádostí o dodání tohoto stroje do Rakouska, kde má Pořizovatel s.r.o. provozovnu. Protože Pořizovatel s.r.o. poskytl Dodavateli GmbH české DIČ a Dodavatel GmbH má všechny důkazní prostředky o přepravě tohoto zboží do Rakouska, může Dodavatel GmbH transakci osvobodit. Problém ale nastává u české společnosti Pořizovatel s.r.o., protože podmínka u této transakce je taková, že místo plnění je tam, kde se zboží nachází po ukončení přepravy či odeslání. Jelikož se toto zboží nachází v Rakousku, má Pořizovatel s.r.o. povinnost registrovat se k dani v Rakousku a přiznat tam daň z titulu pořízení zboží v Rakousku. Další pravidlo říká, že jelikož Pořizovatel s.r.o. sdělil Dodavateli GmbH své české DIČ a ten toto plnění vykázal v souhrnném hlášení, má plátce povinnost přiznat DPH i v České republice, ale jelikož se stroj nachází v Rakousku a Pořizovatel s.r.o. tak logicky nemůže prokázat, že byl stroj dopraven do České republiky, nevniká mu nárok na odpočet. Tyto podmínky stanovuje například judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019 čj. 1 Afs 111/2018-32. Proto, že Pořizovatel s.r.o. byl povinen přiznat daň z tohoto plnění v Rakousku i České republice, dochází ke dvojímu zdanění. Z důvodu zachování neutrality v případě, že český Pořizovatel s.r.o. prokáže českému finančnímu úřadu, že daň již odvedl



v Rakousku, to znamená že se z titulu pořízení zboží registroval k dani v Rakousku a dané zboží bylo předmětem daně v jiném členském státu (ve státu ukončení přepravy), mohl by si v České republice dle § 11 odst. 3 ZDPH snížit základ daně o základ daně, ze kterého byla odvedena daň v Rakousku. Nutno zmínit, že tento postup je administrativně velmi náročný a v tomto případě se nejedná o třístranný obchod. (Zákon 235/2004 Sb.), (1 Afs 111/2018-32, 2019)

### **4.3 Problematika řetězových obchodů**

Před zavedením Quick fixes nebyla v tuzemsku stanovena pravidla pro přiřazování přepravy v případě, že ji organizuje prostřední či zmocněná třetí osoba a byla dosud řešena pouze judikaturou. U řetězových obchodů je potřeba správně určit, k jakému dodání přeprava patří, protože osvobodit od daně lze pouze dodání zboží, které je spojeno s přepravou zboží mezi členskými státy. V praxi je právě toto pravidlo označováno za nejobtížnější. Tuto problematiku řeší například rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 6. dubna 2006 ESD C-254/04 EMAG, kdy rakouská společnost EMAG Handel Eder OHG (dále jen „EMAG“) nakupovala zboží od jiné rakouské společnosti (dále jen „K“). Společnost K toto zboží pořizovala od dodavatelů z Itálie a Nizozemska a dle rozsudku je nesporné, že EMAG tyto dodavatele neznala. Na základě pokynů od K bylo zboží přepravováno či odesíláno přímo společnosti EMAG. Rakouský správce daně se domníval, že u transakce mezi společnostmi EMAG a K neměla být uplatněna rakouská DPH a společnost EMAG proto neuznal nárok na odpočet této daně. Společnost EMAG se odvolala s tím, že nebyla zprostředkovatelem přepravy zboží, a protože společnost K dle ní fakturovala správně s rakouskou DPH, měla EMAG nárok na odpočet. Mezi italskou a nizozemskou společností se jednalo o intrakomunitární plnění a mezi rakouskými společnostmi se jednalo o lokální dodání zboží. Z rozsudku vyplývá, že přeprava či odeslání může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a to bude osvobozeno od daně. Ostatní dodání v řetězci jsou posuzována jako dodání zboží bez přepravy a nemohou již být osvobozena od daně. Společnost EMAG uplatnila oprávněně nárok na odpočet DPH. (ESD C-254/04 EMAG, 2006)

Uvedený výklad je potvrzen také judikátem Soudního dvora Evropské unie v kauze C-386/16 Toridas, který se týká zejména podmínek pro osvobození od daně v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formu třístranného obchodu.

Tato pravidla, která plynou z judikatury SDEU, upravují pouze případy, u kterých je přeprava zajišťována prvním dodavatelem nebo kupujícím, ale není jasné, jak postupovat v případě, že přepravu zajišťuje prostředník. Dle Benda došlo i z tohoto důvodu k novele DPH k 1. 9. 2020 a zároveň byly do ZDPH implementovány odst. 3 a 4 § 7 ZDPH s účinností od 1. září 2020, které upravují místo plnění a přiřazení přepravy v případě jejího zajištění prostředníkem. (Benda, 2022)

Další problém, jak vyplývá z polského rozsudku C-696/20 B, kterým se zabýval Soudní dvůr Evropské unie, je také nesprávné určení intrakomunitárního dodání v řetězových obchodech. Nizozemská společnost (dále jen „Společnost B“) jako prostředník v řetězovém obchodu pořizovala zboží od polského dodavatele (dále jen „Společnost A“), které následně prodávala svým zákazníkům do jiných členských států. Zboží bylo přepravováno přímo zákazníkům od polského dodavatele. Protože společnost B poskytla Společnosti A své polské DIČ místo DIČ státu ukončení přepravy, považovaly uvedené společnosti první dodání zboží za lokální dodání podléhající polské DIČ a následné dodání konečným zákazníkům za dodání zboží do jiného členského státu. Dle polského správce daně lze přepravu přiřadit pouze prvnímu dodání (tj. dodání zboží Společnosti B) a předmětné plnění překlasifikoval na dodání intrakomunitární. Z důvodu, že Společnost B poskytla Společnosti A své polské DIČ a s ohledem na článek 41 Směrnice o DPH považoval správce daně za místo plnění Polsko a požadoval z tohoto porřízení odvedení DPH v Polsku. Současně také požadoval odvod DPH i z intrakomunitárního dodání zboží na straně prvního dodavatele, protože plnění nemohlo být z důvodu poskytnutí polského DIČ osvobozeno od DPH. Soudní dvůr s tímto rozhodnutím nesouhlasil z důvodu rozporu se zásadami neutrality a proporcionality a uvedl, že smyslem článku 41 Směrnice o DPH je zaručit zdanění daného porřízení zboží a zároveň zabránit dvojímu zdanění téhož dodání (porřízení). Pokud odběratel neposkytne při dodání zboží do jiného členského státu DIČ země určení, je potřeba tak počítat s daňovými dopady. V případě, že se u dodání zboží do jiného členského státu liší DIČ odběratele od země určení, je doporučeno stanovit, kterou transakci odběratel osvobodí a kterou zdaní, aby se nestalo, že budou obě osvobozené. (C-696/20 B)

#### **4.4 Problematika u konsignačních skladů Call-off stock**

Již bylo zmíněno výše, že v tomto režimu Call-off stock dodavatel již zná svého odběratele i jeho DIČ a má s ním podepsanou smlouvu o tom, že odběratel může odebírat

zboží ze skladu a právo nakládat se zbožím jako vlastník na něj přejde až v okamžiku odběru zboží. Tento režim je uplatňován z toho důvodu, aby se dodavatel nemusel registrovat k DPH v jiném členském státu Evropské unie. Další z podmínek, která musí být splněna, je vedení evidence na straně dodavatele i odběratele. V případě špatně vyplněné evidence hrozí jednotlivým stranám registrace k dani v jiném členském státu. Důležité je si u tohoto režimu hlídat lhůtu, kdy odběratel musí nejpozději do 12 měsíců od ukončení přepravy odebrat zboží ze skladu. Pokud dojde k překročení lhůty, jedná se o nesplnění podmínek a dochází k registraci k dani v jiném členském státu. Pro lepší pochopení je uveden příklad:

#### Příklad 5:

Rakouská společnost po uzavření smlouvy s českým odběratelem, přepravila v říjnu 2021 své zboží do skladu odběratele v ČR, které ale do konce září 2022 nebylo ze skladu odebráno. Protože nedošlo ve lhůtě 12 měsíců k následnému převodu práva nakládat s daným zbožím jako vlastník rakouskou společností na českou společnost, nebyly splněny podmínky pro zjednodušený režim a jedná se o přemístění vlastního zboží z Rakouska do České republiky a dodavatel by se tím pádem měl registrovat k dani v České republice a toto přemístění vykázat v přiznání. V případě, že by před uplynutím lhůty došlo k vrácení zboží prodávajícímu, je prodávající povinen toto vrácení uvést v evidenci pro účely DPH a v souhrnném hlášení by byl uveden kód záznamu 2 s DIČ předpokládaného kupujícího.

Problematickou oblastí tohoto režimu je také změna odběratele. Česká společnost uzavřela smlouvu s francouzskou společností A, že jí dodá zboží do svého skladu, který má ve Francii. K dodávce došlo v lednu roku 2022. V květnu téhož roku ale došlo ke zrušení obchodní smlouvy z důvodu finančních potíží společnosti A. Protože si společnost A dosud neodebrala žádné zboží, česká společnost za ni hledala náhradníka a našla francouzskou společnost B, se kterou uzavřela v červnu 2022 novou smlouvu a tato společnost si ještě ten měsíc odebere dané zboží ze skladu. Česká společnost vykáže v evidenci přepravu zboží v lednu roku 2022 a v daňovém přiznání uvede osvobozené dodání zboží do jiného členského státu za měsíc červen a zároveň v souhrnném hlášení uvede v oddílu C DIČ společnosti A i společnosti B a kód záznamu 3, jak je uvedeno na obrázku č. 10. Společnost B má povinnost přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu za měsíc červen, kdy převzala zboží ze skladu české společnosti.

Obr. 11 Souhrnné hlášení při změně odběratele

C. ODDÍL (SECTION C) - Call-off stock				
Pořadové číslo strany / Celkový počet stran Sequential Number / Total number of pages				3 / 3
Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country Code)	DIČ předpokládaného pořizovatele (Customer's VAT number)	Kód záznamu (Registration code)	DIČ původního předpokládaného pořizovatele (Original customer's VAT number)
1	FR	DIČ B	3	DIČ A

Zdroj: Finanční správa, 2022

Komplikace nastává v případě, kdy dojde k nevědomé výměně odběratelů, kdy si původní odběratel za sebe najde náhradníka, který za něj ve skladu odebere zboží, ale neinformuje o tom dodavatele, kterému dosud zboží patří.

Německá společnost dodává automobilové díly odběratelům do jiných členských států v Evropské unii. V prosinci roku 2021 uzavřela tato společnost smlouvu se slovenskou společností A a dodala zboží do konsignačního skladu na Slovensku. Zboží ale bylo odebráno ze skladu společnosti B, a to bez vědomí německé společnosti, kdy si původní Společnost A za sebe našla náhradu v podobě Společnosti B, v dubnu 2022 a tím došlo k porušení smlouvy mezi německou společností a Společností A. Z důvodu, že si zboží odebrala jiná společnost, než která byla uvedena ve smlouvě, nebyly splněny podmínky pro uplatnění dodání zboží v režimu konsignačního skladu. Proto bude muset německá společnost přiznat dodání zboží do jiného členského státu v Německu a na Slovensku se musí registrovat k dani a v přiznání, kdy došlo k prodeji zboží společnosti B, bude muset přiznat pořízení zboží z jiného členského státu. Následná transakce mezi německou společností a společností B se bude řídit slovenskými zákony. Z toho vyplývá, že je opravdu nutné dodržet všechny podmínky, které jsou v zákoně uvedeny.

Nutno podotknout, že pokud dojde ve lhůtě ke zničení, ztrátě či odcizení zboží, dochází také k porušení podmínek a prodávající nemůže využít zjednodušení pro přemístění zboží v režimu skladu a pravděpodobně se bude muset registrovat k DPH a přiznat DPH v tom členském státě, kde se nachází sklad.

## 5 Dopady porušení pravidel pro osvobození od DPH

Finanční úřady se zaměřují na odhalení mnohých daňových podvodů. Mimo jiné také zkoumají výše uvedené oblasti, které souvisejí s transakcemi se zbožím v Evropské unii. V případě odhalení nesplnění podmínek dochází ze strany finančního úřadu k doměření daně a z ní vyplývajících úroků z prodlení a penále. V horších případech může dojít i k trestnímu stíhání pro trestný čin krácení daně.

V případě nesplnění povinností v souvislosti s DPH mohou být na plátce uvaleny sankce. Sankce jsou upraveny ve čtvrté části, § 246–254 Zákona 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“).

Zásadní povinnost, která se týká plátci i identifikované osoby, je podat daňové přiznání do dvaceti pěti dnů po skončení zdaňovacího období a také daň zaplatit. Pokud podá přiznání ve lhůtě pěti pracovních dní po stanovené lhůtě, není takové zpoždění postiženo sankcí. V opačném případě je subjekt povinen uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Výše pokuty je stanovena v § 250 daňového řádu následovně:

- a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,
- b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo
- c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty. (Daňový řád č. 280/2009 Sb.)

Maximální částka pokuty nesmí přesáhnout 300.000 Kč a zároveň se pokuta nepředepíše, pokud je menší než 1.000 Kč

V případě nepodání kontrolního hlášení, u kterého je lhůta stejná jako u daňového přiznání, plyne subjektu dle § 101h ZDPH následující sankce:

- a) 1.000 Kč, pokud je kontrolní hlášení podáno pozdě a subjekt nebyl vyzván,
- b) 10.000 Kč, pokud není kontrolní hlášení podáno v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl subjekt vyzván správcem daně,
- c) 30.000 Kč, pokud není podáno včas na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo
- d) 50.000 Kč, pokud kontrolní hlášení nebylo podáno ani v náhradní lhůtě.

V případě, že subjekt po vyzvání správce daně neodstraní pochybnosti a nezmění či nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení, může být ještě pokutován až do výše 50.000 Kč. V případě ztěžování či maření správy daně může být pokutován až do výše 500.000 Kč. (Zákon 235/2004 Sb.)

Společně s pokutami se subjektu vyměřují také penále, která vznikají v případě doměření daně, snížení daňové ztráty nebo daňového odpočtu na základě daňové kontroly. Penále, která jsou upravena v § 251 Daňového řádu, se vyměřují z částky doměřené daně následovně:

- a) 20 %, je-li daň zvyšována,
- b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
- c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta. (Daňový řád č. 280/2009 Sb.)

Subjekty, které neuhradí daň včas, budou také platit úroky z prodlení, které se počítají od čtvrtého dne po splatnosti a zanikají dnem úhrady splatné daně. Jejich výše odpovídá výši úrokům z prodlení podle občanského zákoníku. Vypočítají se podle platné repo sazby stanovené Českou národní bankou platné na začátku příslušného pololetí, zvýšené o osm procentních bodů. Ve druhém pololetí roku 2022 činí repo sazba 7,00 %, úrok z prodlení je tedy stanoven na 15,00 % p.a., pokud k prodlení dojde v druhém pololetí roku 2022. Tabulka níže shrnuje vývoj repo sazby a s ní spojené úroky z prodlení:

Tabulka 2: Vývoj repo sazby a úroků z prodlení v letech 2018-2022

Období	Repo sazba	Úroky z prodlení
<b>1. pololetí 2018</b>	0,5 %	14,50 %
<b>2. pololetí 2018</b>	1,00 %	15,00 %
<b>1. pololetí 2019</b>	1,75 %	15,75 %
<b>2. pololetí 2019</b>	2,00 %	16,00 %
<b>1. pololetí 2020</b>	2,00 %	16,00 %
<b>2. pololetí 2020</b>	0,25 %	14,25 %
<b>1. pololetí 2021</b>	0,25 %	8,25 %
<b>2. pololetí 2021</b>	0,50 %	8,50 %
<b>1. pololetí 2022</b>	3,75 %	11,75 %
<b>2. pololetí 2022</b>	7,00 %	15,00 %

Zdroj: ČNB (2022), zpracováno autorkou

Z tabulky je zřejmé, že od roku 2021 se změnil postup výpočtu úroků z prodlení. Do konce roku 2020 se pro stanovení výše úroku z prodlení používala repo sazba navýšená o čtrnáct procentních bodů. Od roku 2021 se úrok z prodlení stanoví jako repo sazba navýšená o osm procentních bodů. (Daňový řád č. 280/2009 Sb.)

K doměření daně nemusí docházet jen kvůli daňovým podvodům. Jako příklad lze uvést následující:

Příklad 6:

Tuzemský plátce dodal dne 16. července 2022 zboží německému odběrateli ve výši 25.000 Kč, od kterého obdržel německé DIČ. Tuzemský plátce DIČ ověřil a zjistil, že je platné. Proto odeslal zboží odběrateli. K přepravě měl doložené všechny důkazní prostředky a mohl tak plnění osvobodit od daně. Transakci plátce uvedl v srpnu v daňovém přiznání na řádku 20 a v souhrnném hlášení s kódem 0. 25. října téhož roku je ale kontaktován finančním úřadem s tím, že německému odběrateli byla k 13. červenci zrušena registrace k DPH, a proto mu správce daně doměřil daň ve výši 5.250 Kč. Tím to ale nekončí, protože plátce společně s doměřenou daní musí uhradit také penále, které z doměřené daně činí 20 %, tj. 1.050 Kč. Kromě penále mu budou spočteny také úroky z prodlení, který činí 131,61 Kč. Plátce finančnímu úřadu doplatí celkem 6.431,61 Kč. Bohužel této situaci v podstatě nelze předejít, jediná možnost je před podáním daňového přiznání a souhrnného hlášení kontaktovat všechny zahraniční odběratele a odsouhlasit si, že je jejich DIČ stále platné, případně bylo platné ke dni uskutečnění daného plnění a v závislosti na tom opravit fakturu, kde bude vyčíslená česká daň.

## 5.1 Daňové podvody

S intraunijními transakcemi se pojí časté daňové podvody. Aby bylo možné prokázat existenci podvodu, musí nejprve dojít k narušení neutrality daně z přidané hodnoty, a to tak, že u jednoho subjektu nedošlo k odvodu daně, ale jiný si ji nárokoval. Mezi nejvýznamnější podvody v intrakomunitárním měřítku patří karuselové podvody.

Dle Širokého jde o „dodávky zboží, které následují řetězovitě za sebou, přičemž v jednom místě řetězce plátců daně z přidané hodnoty není daň odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dopátrat.“ (Široký, 2018, s. 172)

Karuselový podvod je jednání více společností, které pocházejí minimálně ze dvou členských států Evropské unie, a mezi nimi obíhá většinou totožné zboží. Principem karuselových podvodů je zneužití systému DPH. (Lichnovský, 2022)

Lichnovský uvádí, že „nebezpečnost a obtížná odhalitelnost karuselových obchodů je dána právě tím, že je do nich zapojena mnohdy dlouhá řada článků, z nichž pouze některé se skutečně dopouštějí podvodu neodvedením daně, jiné na tomto podvodu pouze vědomě profitují, jiné pak skutečně vůbec nemusejí vědět o tom, že jsou součástí takového řetězce. Prošetření, do které z těchto skupin spadá konkrétní domácí daňový subjekt, je přitom z povahy věci náročné.“ (Lichnovský, 2022)

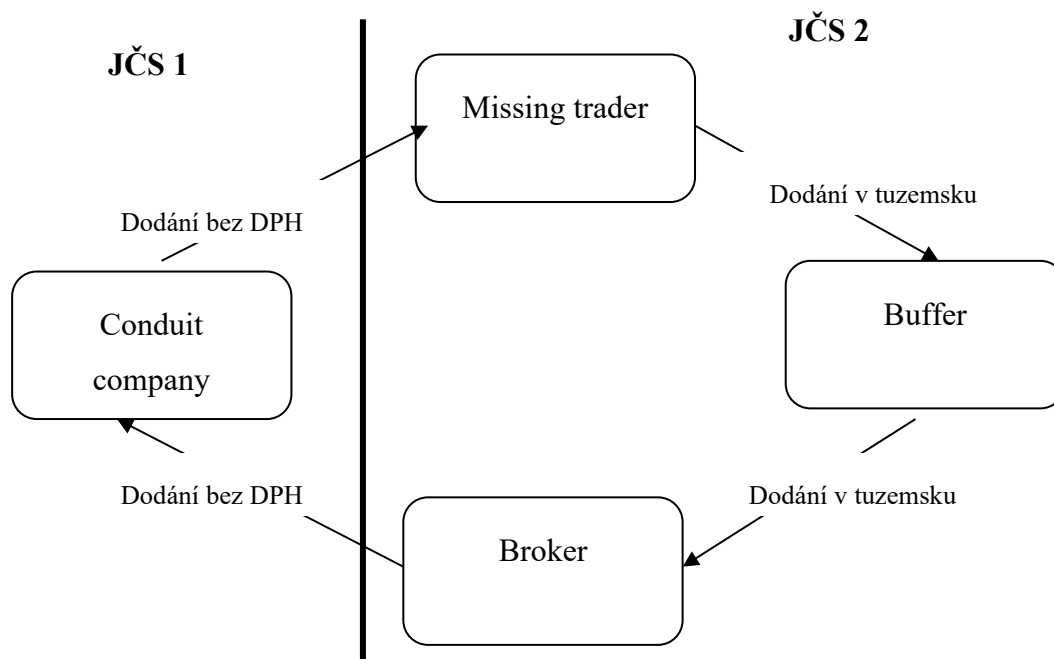
Karuselové podvody jsou specifické svými daňovými subjekty se specifickými vlastnostmi:

- Conduit company – subjekt nacházející se v jiném členském státu, který obvykle organizuje celou operaci. Tento subjekt prodává zboží článku „missing trader“.
- Missing trader – pořizovatel zboží od „conduit company“ nacházející se v odlišném členském státu. Tento článek má povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu. Protože je většinou nekontaktní, přiznání k DPH vůbec nepodává, případně podává a dokonce vykazuje daň na výstupu, ale daň neplatí. Zboží je dále prodáno článku „buffer“, který zaplatí hodnotu zboží včetně DPH. Jednatelům tohoto článku je většinou tzv. bílý kuň a adresa společnosti je fiktivní.
- Buffer – společnosti, které mají za úkol zahalit přímou vazbu mezi články „missing trader“ a „broker“ a tím ztížit odhalení podvodu. Tyto subjekty spolupracují se správcem daně, chovají se jako bezproblémoví plátcí. Tento článek může být do karuselového podvodu zapojen i nevědomě.
- Broker – tento subjekt pořizuje zboží od článku „buffer“ za účelem jeho dalšího prodeje do jiného členského státu, obvykle zpět „conduit company“. Protože článek „missing trader“ neuhradil daň na výstupu, „broker“ tak inkasuje nadměrný odpočet“. (Hálek, 2015)

Princip karuselového podvodu znázorňuje následující obrázek:



Obr. 12: Princip karuselového podvodu



Zdroj: Široký (2018), zpracováno autorkou

Tímto jednáním vytvářejí firmy nelegální konkurenční výhody, okrádají státní kasu a tunelují systém DPH. Finanční správa zjišťuje tyto podvody na základě kontroly a opatření, při kterých je využíváno kontrolní hlášení, pomocí kterého obdrží data od kupujícího i prodávajícího a na základě nespárovaných plateb dokáže podvod odhalit. (neotax.eu, 2022)

Z výše uvedeného vyplývá, že by si společnosti měly dávat pozor na to, s kým obchodují, aby se třeba nevědomě nedostaly do nelegálních obchodů. Měly by si řádně ověřovat své dodavatele a už jen podhodnocená hodnota zboží, za kterou je zboží článkem „missing trader“ nabízeno, by je už mělo upozornit nebo odradit uzavřít daný obchod. Subjektu, který se nevědomě zapojil do karuselového podvodu, nemůže být odepřen nárok na odpočet. Správce daně nejprve ale musí prokázat, zda daňový subjekt mohl nebo měl vědět, že se jedná o podvodný obchod. Toto je řešeno například v judikatuře Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022 čj. 9 Afs 70/2020-45, kde se řeší otázka „zda stěžovatelka má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, respektive zda věděla, či mohla a měla vědět o svém zapojení do daňového podvodu“. (Lichnovský, 2022), (9 Afs 70/2020-45, 2022)

## 6 Vyhodnocení a formulace závěrů

Závěrečná kapitola se bude zabývat porovnáním prokazování osvobození od DPH před novelou a po novele Zákona o dani z přidané hodnoty v České republice, která vstoupila v platnost 1. 9. 2020.

### 6.1 Prokazování osvobození od DPH u intrakomunitárního dodání zboží

Podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu byly a dosud jsou spíše řešeny pomocí judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. I před novelou muselo být prokázáno to, že zboží překročilo území České republiky. V případě, že přepravu zajišťoval prodávající, musel předložit potvrzení o převzetí mimo území České republiky. Pokud zajišťoval přepravu kupující, bylo možné toto dodání prokázat čestným prohlášením pořizovatele, které ale podle judikatury sloužilo pouze jako podpůrný důkazní prostředek. V zákoně ale nebyly specifikovány konkrétní důkazní prostředky. V praxi byly pro prokazování používány přepravní dokumenty (CMR), faktury za přepravu, dodací listy, smlouvy, či již zmíněná písemná prohlášení. Po novele ZDPH došlo k zpřesnění podmínek u tohoto prokazování a to tak, že jsou dle Provděcího nařízení vyjmenované důkazní dokumenty pro prokázání přepravy mezi členskými státy, které má povinnost česká finanční správa akceptovat. Tyto dokumenty musí být vystavené alespoň dvěma na sobě nezávislými stranami a zároveň jsou nezávislé na prodávajícím i kupujícím. Nezávislá osoba je taková osoba, která není nijak spojená s kupujícím či prodávajícím, nebo která má nižší než 40 % podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech těchto osob. (daňovky.cz, 2022)

Rozdíly budou uvedeny na následujícím příkladu:

#### Příklad 7:

Česká společnost (dále „Společnost A“), plátce DPH, se zabývá výrobou obráběcích strojů. Rakouská společnost (dále „Společnost B“), registrovaná k dani, si od Společnosti A jeden stroj v hodnotě 500.000 Kč objedná. Společnost B poskytne české Společnosti A své DIČ, které je dle registru VIES platné. Přepravu stroje do Rakouska zajišťuje Společnost A prostřednictvím české spediční společnosti. Zboží je naloženo v Domažlicích do kamionu a je dováženo do Vídně. Společnost A od dopravce obdržela

řádně vyplněné a podepsané CMR dokumenty, dodací list s podpisem skladníka Společnosti B a fakturu za přepravu. Je možné prokázat osvobození od DPH v souladu s § 64 ZDPH?

#### Řešení před novelou ZDPH:

Protože Společnost A obdržela od Společnosti B validní DIČ a díky potvrzenému CMR dokumentu a podepsanému dodacímu listu mohla prokázat opuštění hranic České republiky, může prokázat osvobození od DPH.

#### Řešení po novele ZDPH:

Jak již bylo psáno výše, konkrétně v kapitole 2.1.1.2, mohou nastat dvě situace, a to že přepravu zajišťuje dodavatel, a nebo je doprava zajišťována odběratelem. V tomto případě ji zajišťuje dodavatel prostřednictvím jím zmocněné třetí osoby, a proto musí mít „alespoň dva z následujících důkazních prostředků, které si neprotiřečí a jsou vydány dvěma různými navzájem nezávislými stranami a také nezávislými na prodávajícím i kupujícím. Mezi tyto důkazní prostředky patří dokumenty týkající se odeslání či přepravy zboží (např. CMR).“ Pokud má pouze jeden z těchto důkazních prostředků, musí předložit jiný dokument, který si s tímto neprotiřečí a je též vydaný jinou nezávislou osobou. Tímto dokumentem může být například bankovní doklad prokazující úhradu za odeslání či přepravu zboží nebo potvrzení o skladování zboží v členském státě určení.

Společnost A obdržela podepsaný a řádně vyplněný CMR dokument od spediční společnosti a také podepsaný dodací list od skladníka Společnosti B. Protože oba dokumenty vystavily dvě na sobě nezávislé osoby a jedná se o doklady, které jsou popsány výše, může dle tohoto výkladu Společnost A prokázat osvobození od DPH. Nově s prokázáním souvisí také vykázání této transakce v souhrnném hlášení. Pokud ji Společnost A vykázala, jedná se o osvobozené dodání zboží dle § 64 ZDPH.

## **6.2 Konsignační sklady v režimu Call-off stock**

Tento režim se vyplatí používat, pokud se české osoby registrované k dani chtějí vyhnout registraci k DPH v jiném členském státě a dodávají zboží do skladu v jiném členském státu pro předem známého odběratele.

Do 31. 8. 2020 se v zákoně k dani z přidané hodnoty vyskytoval pouze jeden stručný odstavec, který se tomuto režimu věnoval. Dle tohoto ustanovení:

- Je tento režim použit, pokud je dopředu znám odběratel přemístěného zboží a tento odběratel je registrovaný k dani v České republice.
- Transakce pořízení zboží z jiného členského státu je vykázána již v momentě naskladnění zboží v tuzemském skladě a následné odebrání tohoto zboží již není považováno za zdanitelné plnění z pohledu DPH.
- Na vrácené zboží do stejného státu Evropské unie, ze kterého bylo zboží původně pořízeno, je vystaven dobropis. (Linx, 2020)

Po novele byla do ZDPH aplikovaná následující nařízení podle Směrnice EU:

- Dodavatel bude v souhrnném hlášení vykazovat nejen přemístění, ale i následné odebrání zboží ze skladu.
- Prodávající i kupující mají povinnost vést evidenci pro účely DPH.
- Předem známý odběratel bude pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie vykazovat v českém přiznání k DPH až ke dni odebrání zboží ze skladu.
- Pokud budou porušeny podmínky (nesplnění podmínek pro nahrazení původního odběratele, vrácení zboží do jiného členského státu než původního, zničení, krádež, neodebrání zboží během 12 měsíců), vznikne dodavateli povinnost registrovat se v České republice k DPH a přiznat českou daň z pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. (Linx, 2020)

Následující příklad se bude věnovat tomuto režimu a budou vysvětleny jednotlivé rozdíly před a po novele ZDPH.

#### Příklad 8:

Česká společnost (dále „Společnost A“), registrována k dani v České republice, dováží zboží do skladu v Rakousku, které je určeno výhradně pro konkrétní rakouskou společnost (dále „Společnost B“). Zboží je přepraveno ve třech dodávkách: 1.500 kusů je přepraveno 23. 4. 2019, 1.000 kusů je přepraveno 20. 6. 2019 a 1.000 kusů je přepraveno 15. 9. 2019. Zboží je ze skladu Společností B odebráno postupně, první zásilka je odebrána 15. 6. 2019, druhá zásilka je odebrána 30. 8. 2019 a třetí zásilka je odebrána 20. 10. 2019 a postupně jí jsou jednotlivé dodávky fakturovány.

### Řešení před novelou ZDPH z pohledu české společnosti:

Společnost A přemísťuje své vlastní zboží, které se z pohledu DPH chová stejně jako dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 ZDPH a má povinnost jej přiznat dle § 22 ZDPH k patnáctému dni měsíce následujícího po datu přemístění zboží do Rakouska. První zásilku s 1.500 kusy přizná k 15. 5. 2019, druhou zásilku s 1.000 kusy přizná k 15. 7. 2019 a třetí zásilku přizná k 15. 10. 2019. Transakce vykáže v jednotlivých měsíčních přiznáních na řádku 20 a v souhrnných hlášeních s kódem 1. Jednotlivá fakturovaná dodání ke dni odebrání ze skladu již Společnost A v tuzemských přiznáních nevykazuje, ale řídí se lokálním dodáním zboží v Rakousku a postupuje dle rakouských nařízení. Pokud má subjekt povinnost vykazovat intrastat, vykazuje tak ke dni naskladnění zboží.

### Řešení po novele ZDPH z pohledu české společnosti:

Společnost A vykáže přemístění zboží do skladu v Rakousku do zvláštní evidence pro účely DPH, kde také uvede DIČ svého odběratele včetně data přepravy. V evidenci také musí být zaznamenána adresa skladu a datum, kdy došlo k naskladnění zboží do tohoto skladu s uvedením hodnoty, popisu a množství zboží a zároveň toto přemístění vykáže ke dni, kdy došlo k přemístění tohoto zboží, v souhrnném hlášení v oddílu C, kde uvede DIČ budoucího zákazníka a kód záznamu 1. V daňových přiznáních jsou tyto transakce vykázány až ke dni odebrání zboží ze skladu, a to na řádku 20 a chovají se jako intrakomunitární dodání zboží. V souhrnných hlášeních použije kód záznamu 0 a tuto transakci také musí uvést v evidenci k DPH.

## **6.3 Řetězové obchody**

Řetězový obchod je taková transakce, kdy je zboží během jedné přepravy přeprodáno více než jednou. V předchozím znění před novelou ZDPH se nevyskytovalo žádné ustanovení, které by upřesňovalo přiřazení přepravy u řetězových obchodů a správce daně se opíral pouze o judikaturu Soudního dvora Evropské unie, jako je například rozsudek EMAG, který byl v práci v kapitole 4.3 blíže specifikován.

U řetězových obchodů je klíčové posoudit, zda je dodání uskutečněno s přepravou či bez přepravy a dle toho se určí místo plnění. V případě, že je dodání zboží uskutečněno bez přepravy, místo plnění se dle § 7 odst. 1 určí tam, kde dochází k dodání zboží. V případě dodání zboží s přepravou se postupuje dle § 7 odst. 2 a za místo plnění je považováno

místo, kde se zboží nachází v době, kdy dojde k začátku uskutečnění přepravy. (Benda, Tomíček, 2009)

V případě pořízení zboží v řetězovém obchodu se za místo plnění považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho přepravy či odeslání, nebo členský stát, který vydal DIČ a které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží přepravováno do jiného členského státu, než který vydal DIČ, viz § 11 odst. 1 a 2 ZDPH.

Posouzení přepravy je klíčové z toho důvodu, že přeprava může být přiřazena pouze jednomu plnění.

Od 1. 9. 2020 vešly v platnost nové odstavce 3 a 4 § 7 ZDPH, které se zabývají pravidly pro dodání zboží v řetězci. Dle tohoto ustanovení musí být splněno to, že k přepravě dochází pouze při jeho dodání prostředníkovi, nebo prostředníkem, či jím zmocněnou třetí osobou, pokud sdělil dodavateli své DIČ, které mu bylo přiděleno. Přeprava je tedy v rámci řetězových obchodu přiřazena k transakci mezi dodavatelem a prostředníkem a pokud prostředník sdělí dodavateli své DIČ země odeslání zboží, přeprava se přiřadí až k dodání tímto prostředníkem. Kdo je prostředník je definováno v §7 odst. 5 ZDPH. (Linx, 2020)

#### Příklad 9:

Rakouská společnost (dále „Společnost A“), která je osobou registrovanou k dani v Rakousku, dodává zboží české společnosti (dále „Společnost B“) registrované k dani v Rakousku, která zboží přeprodává další české společnosti (dále „Společnost C“). Zboží je přepraveno ze skladu Společnosti A do skladu Společnosti C a přepravu si zajišťuje společnost C.

#### Řešení před novelou ZDPH:

Protože přeprava byla zajišťována Společností C, bude přeprava přiřazena druhému dodání zboží mezi Společností B a Společností C. U dodání mezi Společností A a Společností B se jedná o lokální rakouskou transakci, a proto Společnost A bude Společnosti B fakturovat za zboží s rakouskou DPH. Společnost B, registrovaná v Rakousku, uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu a Společnost C splňuje podmínky pro osvobození od daně a v České republice přizná daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu.

### Řešení po novele ZDPH:

V tomto případě se postupuje stejně jako před novelou ZDPH, protože přeprava bude přiřazena k druhému dodání. Změny je možné vysvětlit pomocí zprostředkování přepravy prostředníkem, tedy Společností B. V případě, že Společnost B nesdělí Společnosti A své rakouské DIČ bude přeprava přiřazena k prvnímu dodání a tato transakce bude tedy osvobozena a druhé dodání bude chápáno jako lokální dodávka v České republice. Pokud by Společnost B sdělila Společnosti A své rakouské DIČ, bude přeprava přiřazena k druhému dodání a první dodání bude chápáno jako lokální dodání v Rakousku.

I přesto, že výše popsané rozdíly nejsou na první pohled nijak významné, implementace rychlých záplat do zákona o dani z přidané hodnoty přinesla mnoho pozitivních, ale také negativních dopadů.

Quick fixes jsou ale jen souhrnem prozatímních opatření, která budou v jednotlivých členských státech Evropské unie platit pouze do doby vytvoření definitivního systému DPH, jehož zavedení bylo původně naplánováno mezi lety 2022 – 2024. Dle návrhu definitivního systému DPH by mělo v následujících letech mimo jiné dojít ke zjednodušení způsobu zdanění zboží. Dle současného systému DPH je transakce se zbožím v rámci Evropské unie rozdělena na dvě operace – v členském státu prodávajícího je zboží prodáno bez DPH a zdanění je provedeno až v členském státu určení zboží. Definitivní systém DPH by měl toto ukončit, a to tak, že přeshraniční transakce bude definována jako „jediné zdanitelné plnění“ a zboží bude zdaněno v tom členském státě, kde bude ukončena jeho přeprava či odeslání. Tím by mělo dojít ke snížení počtu daňových podvodů. (European Commission, 2018)

## Závěr

Cílem diplomové práce bylo popsat transakce se zbožím v rámci Evropské unie a vysvětlit a vyhodnotit legislativou stanovené možnosti jejich osvobození od DPH, respektive změny v podmínkách pro osvobození těchto transakcí, které proběhly v roce 2020 a letech následujících a jejich dopady. Přestože je tato daň napříč Evropskou unií harmonizována směrnicí a nařízením vydanými Evropskou komisí, dochází při uplatňování daně k nejasnostem, které by měly být co nejdříve vyřešeny. V návaznosti na to vznikly quick fixes, tzv. rychlé záplaty, které jsou prvním krokem pro zavedení definitivního systému DPH.

První kapitola se zabývala historií legislativy DPH v České republice. Byl nastíněn daňový systém a jeho dělení na přímé a nepřímé daně. DPH je v České republice používána od roku 1993 a nyní je upravena v zákoně 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Byly zde popsány základní konstrukční prvky DPH, jako je předmět daně, daňové subjekty a jejich dělení, místo plnění, zboží, osvobozená plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet a transakce se zbožím v rámci Evropské unie, mezi které patří dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, přemístění zboží v režimu konsignačního skladu (call-off stock) a řetězové obchody.

V další kapitole byla popsána legislativa DPH v Evropské unii. DPH jako taková vnikla na území Evropy již v roce 1954 ve Francii a byla upravována řadou směrnic. Poslední směrnice, která je k dnešnímu dni aktuální je směrnice č. 2006/112/ES a společně se směrnicí bylo přijato také Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011. Tato směrnice se jako jedna z prvních zabývá zavedením definitivního režimu DPH, a v rámci toho byly do směrnice implementovány quick fixes, tzv. rychlé záplaty, které byly aplikovány pro tyto oblasti: prokazování přepravy zboží do jiného členského státu Evropské unie, vykazování souhrnného hlášení, ověření DIČ prostřednictvím aplikace VIES, přiřazení přepravy u řetězových obchodů a režim skladu call-off stock. Pro srovnání s fungováním DPH v České republice byl popsán princip fungování DPH v Německu včetně nově zavedených quick fixes.

Další kapitola pojednávala o problematických oblastech intrakomunitárních dodávek v rámci Evropské unie. V případě dodání zboží do jiného členského státu v Evropské unii se jedná především o to, aby prodávající získal platné DIČ od kupujícího a aby byl schopen prokázat všechny důkazní prostředky spojené s osvobozením, které v práci byly



vyjmenovány. U pořízení zboží z jiného členského státu platí stejná podmínka jako u dodání zboží, a to, že zboží bylo fyzicky přepraveno či odesláno do jiného členského státu. Tímto se zabýval například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020 čj. 7 Afs 35/2020-52. Podmínkou u konsignačních skladů v režimu call-off stock je, aby dodavatel před přemístěním zboží do skladu v jiném členském státu znal svého odběratele včetně jeho platného DIČ. Tento režim je uplatňován proto, aby se prodávající nemusel registrovat v jiném členském státu Evropské unie. Nové podmínky se týkají také vedení evidence pro účely DPH odběratelem i dodavatelem a lhůty pro odebrání zboží ze skladu ve výši dvanácti měsíců od ukončení přepravy. Řetězové obchody jsou takové obchody, kdy je zboží přeprodáno více než jednou a jsou zde alespoň tři subjekty. V rámci této transakce byly do ZDPH implementovány nové odstavce 3 – 5 § 7 ZDPH, které upravují řetězový obchod a definují pojem prostředník.

V páté kapitole byly popsány dopady porušení pravidel pro osvobození od DPH. V případě porušení pravidel v souvislosti s DPH, postupuje správce daně dle daňového řádu, ve kterém jsou definovány sankce a sankční modely. Pro upřesnění byl v práci uveden sankční model. V této kapitole bylo také pojednáváno o daňových podvodech, konkrétně o karuselových podvodech, které jsou nejznámější v oblasti intrakomunitárních transakcí.

V poslední kapitole byly na jednotlivých modelových příkladech porovnány postupy před a po zavedení quick fixes v oblastech dodání zboží do jiného členského státu, konsignačních skladů v režimu call-off stock a řetězových obchodů.

Dle názoru autorky jsou quick fixes správně nastaveny pro to, aby se zabránilo daňovým podvodům a aby Evropská unie mohla zavést v následujících letech definitivní systém DPH.

## Seznam použitých zdrojů

- Ambrož, J. (2020). *Daň z přidané hodnoty - základní východiska a principy*. Verlag Dashofer. [https://www.du.cz/33/dan-z-pridane-hodnoty-zakladni-vychodiska-a-principy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JAKUZY\\_XzOjlo/](https://www.du.cz/33/dan-z-pridane-hodnoty-zakladni-vychodiska-a-principy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JAKUZY_XzOjlo/)
- Angerer, J. (2022). *Indirect taxation*. European Parliament. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/81/neprime-dane>
- BDO Czech Republic (2019). *Nový systém DPH „quick fixes“ od 1. 1. 2020 - Změny a doplnění Směrnice o společném systému DPH*. <https://www.bdo.cz/cs-cz/temata/dane/nemecko-novy-system-dph-quick-fixes-od-1-1-2020-zmeny-a-doplneni-smernice-o-spolecnem-systemu>
- Běhounek, P., & Běhounková, I. (2022). *Směrnice EU o DPH*. Běhounek. <https://www.behounek.eu/l/smernice-eu-o-dph/>
- Benda, V. (2022). DPH při dodání zboží v řetězci. *Daně a právo v praxi*, 2022(4), s. 29-32.
- Benda, V., & Tomíček, M. (2019). *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží - Praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů* (8. vyd.). Bova Polygon
- Bortlík, M. (2020). *Vysvětlivky ke změnám DPH v EU*. Účetní portál. <https://www.ucetni-portal.cz/osvobozeni-od-dane-pri-dodani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-od-1-9-2020-1759-c.html>
- Bundesregierung (n.d.). *Deutschland in der EU*. <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/sicherheit-und-verteidigung/deutschland-in-der-eu-2018136>
- Bundeszentralamt für Steuern. (n.d.). *Downloadbereich/Formulare/Merkblätter*. Dostupné 2. 12. 2022 z [https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/ZusammenfassendeMeldung/Downloadbereich/downloadbereich\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/ZusammenfassendeMeldung/Downloadbereich/downloadbereich_node.html)
- Council Directive 2006/112/EC (n.d.). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>
- Česká národní banka (n.d.). *Nástroje měnové politiky*. Dostupné 22. 11. 2022 z <https://www.cnb.cz/cs/menova-politika/mp-nastroje/>

Daň z přidané hodnoty (n.d.). [https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax\\_cs](https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax_cs)

Daňovky (2022). *Praktická úskalí Quick fixes*. <https://danovky.cz/cs/prakticka-uskali-quick-fixes>

European Commission (2018). *Spravedlivé zdanění: Komise navrhuje definitivní technická opatření, na základě kterých v EU do budoucna vznikne systému DPH odolný vůči podvodům*. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/cs/IP\\_18\\_3834](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/cs/IP_18_3834)

European Union (2022). *VAT rules and rates*. [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm)

Finanční správa (n.d.). *Souhrnné hlášení*. Dostupné 22. 11. 2022 z [https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5521-a\\_3.pdf?202212022302](https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5521-a_3.pdf?202212022302)

Finanční správa (2013). *Německo*. <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/dph-v-eu/informace-z-jednotlivych-clenskych-statu/nemecko>

Galočík, S., Kuneš, Z., Paikert, O., Polanská, P. (2021). *DPH 2021 – výklad s příklady*. Grada

Hálek, V. (2015). *Karuselové obchody*. Hradec Králové

Hochmannová, O. (2020). *Výklad Evropské komise připouští i jiné důkazní prostředky o přepravě zboží do jiného členského státu - novela ZDPH*. Účetní portál. <https://www.ucetni-portal.cz/vyklad-evropske-komise-pripousti-i-jine-dukazni-prostredky-o-preprave-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-novela-zdph-1735-c.html>

IHK München und Oberbayern. *Umsatzsteuer*. <https://www.ihk-muenchen.de/de/Service/Recht-und-Steuern/Steuerrecht/Umsatzsteuer/>

Intrastat EU (2020). *Konsignační sklady při intrakomunitárním obchodu*. <https://www.intrastateu.com/konsignacni-sklady/>

Kopecký, M. (2005). *Daňový režim s otázkami*. Ekonom. <https://ekonom.cz/c1-22401235-danovy-rezim-s-otazniky>

Krylová, I. (2018). Dočasné záplaty (tzv. quick fixes) stávajícího systému uplatňování DPH s předpokládanou účinností od 1. 1. 2020 do doby přijetí konečného systému DPH. *Bulletin KDP*, 2018, (4), s. 21-27.

- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika* (7. vyd.). Wolters Kluwer
- LEXWARE (2022). *Kleinunternehmerregelung einfach erklärt*.  
<https://www.buchhaltung-einfach-sicher.de/buchhaltung/kleinunternehmerregelung>
- Lichnovský, O. (2022). *Podvody na DPH a jejich prokazování III*. Wolters Kluwer.  
<https://www.dauc.cz/clanky/10091/podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani-iii>
- Linx, P. (2020). *Změny v DPH u intrakomunitárního obchodu se zbožím aneb quick fixes od 1.1.2020*. Wolters Kluwer. <https://www.dauc.cz/clanky/8495/zmeny-v-dph-u-intrakomunitarniho-obchodu-se-zbozim-aneb-quick-fixes-od-1-1-2020>
- Ministerstvo financí České republiky (2022). *Limit pro registraci k DPH a využívání paušální daně vzroste na dva miliony*. <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/limit-pro-registraci-k-dph-a-vyuzivani-p-47457>
- Nariadení rady (EU) 282/2011
- Nejvyšší kontrolní úřad (2022). *Stanovisko NKÚ k návrhu státního závěrečného účtu ČR za rok 2021*. <https://nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/stanoviska-nku-ke-statnimu-rozpoctu/stanovisko-k-szu-2021.pdf>
- Nerudová, D. (2011). *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Wolters Kluwer
- Nerudová, D. (2017). *Daňová politika v Evropské unii*. Wolters Kluwer
- Nováková, M. (2022). *Pořízení zboží a dodání zboží do jiného členského státu, přemístění zboží v rámci Evropské unie*. Verlag Dashofer. <https://www.du.cz/33/porizeni-zbozi-a-dodani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-premisteni-zbozi-v-ramci-evropske-unie-zasilani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EszVpWbIDSYnSGUZR4u56vQ/?justlogged=1>
- Pilařová, I. (2021). *Intrakomunitární plnění na vstupu i na výstupu, dovoz a vývoz*. Účetní portál. <https://www.ucetni-portal.cz/dan-z-pridane-hodnoty-pro-zacatecniky-a-mirne-pokrocile-6-cast-intrakomunitarni-plneni-na-vstupu-i-na-vystupu-dovoz-a-vyvoz-1831-c.html>
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, čj. 7 Afs 35/2020-52.  
<https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/656814>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2019, čj. 7 Afs 209/2019-37. <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/652542>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, čj. 1 Afs 111/2018-32. [1 Afs 111/2018- 32 - text \(nssoud.cz\)](https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Text/702265)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, čj. 9 Afs 70/2020-45. <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Text/702265>

Rozsudek Soudního dvoru Evropské unie ze dne 6. 4. 2006, ve věci ESD C-254/04 EMAG. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0245>

Rozsudek Soudního dvoru Evropské unie ze dne 7. 7. 2022, ve věci C-696/20 B. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0696>

Smlouva o fungování Evropské unie (2012). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=FI>

Statistisches Bundesamt (2022). *Steuereinnahmen 2021 summieren sich auf 833 Milliarden Euro.* <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html>

Široký, J. (2008). *Daňové teorie. S praktickou aplikací* (2. vyd.). C. H. Beck

Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii* (7.vyd.). Leges

Vysvětlivky ke změnám DPH v EU, pokud jde o režim call-off stock, plnění v řetězci a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně („rychlá řešení z roku 2020“) Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád.

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

Zoll-Export (2020). *Umsetzung der „Quick Fixes“ in deutsches Recht.* <https://www.zoll-export.de/umsetzung-der-quick-fixes-in-deutsches-recht/>

## **Seznam tabulek a grafů**

Tabulka 1: Přijmutí DPH v jednotlivých zemích Evropské unie..... 36

Tabulka 2: Vývoj repo sazby a úroků z prodlení v letech 2018-2022 ..... 54

Graf 1: Daňové příjmy státního rozpočtu v roce 2021.....9

## Seznam obrázků

Obr. 1: Struktura daňové soustavy .....	10
Obr. 2: Systém fungování DPH .....	12
Obr. 3: Předmět daně a jeho dělení .....	13
Obr. 4: Třídění osob povinných k dani .....	14
Obr. 5: Dělení osvobozených plnění .....	17
Obr. 6: Konsignační sklady – modelový příklad .....	26
Obr. 7: Souhrnné hlášení – oddíl C .....	29
Obr. 8: Přirazení přepravy zboží prostředníkovi .....	31
Obr. 9: Přirazení přepravy prostředníkem .....	32
Obr. 10: Řetězový obchod se čtyřmi subjekty .....	33
Obr. 11 Souhrnné hlášení při změně odběratele .....	52
Obr. 12: Princip karuselového podvodu .....	57

## Seznam použitých zkratk

č.	číslo
čl.	článek
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
Kč	Koruna česká
NSS	Nejvyšší správní soud
odst.	odstavec
SDEU	Soudní dvor evropského dvora
tzv.	tak zvané
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IDNr	Umsatzsteuer Identifikationsnummer
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinie
VIES	VAT Information Exchange System
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZM	Zusammenfassende Meldung



## **Seznam příloh**

**Příloha A:** Souhrnné hlášení (vzor č.3)

**Příloha B:** Umsatzsteuer-Voranmeldung 2022

**Příloha C:** Zusammenfassende Meldung

## Příloha A: Souhrnné hlášení (vzor č. 3)

<b>A. ODDÍL</b> Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu <input type="text"/> Územní pracoviště v, ve, pro <input type="text"/> Daňové identifikační číslo C, Z, <input type="text"/> různé <input type="text"/> následně <input type="text"/>	Pořadové číslo strany / Celkový počet stran <input type="text"/> / <input type="text"/>  <input type="text"/>  <input type="text"/> otisk podacího razítka finančního úřadu
---	--

### SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

k dani z přidané hodnoty  
podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty  
za kalendářní měsíc  za kalendářní čtvrtletí  rok

**Právnícká osoba:**  
Obchodní jméno

**Fyzická osoba:**  
Příjmení  Jméno  Titul

**Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby:**  
Obec  PSČ   
Ulice, část obce (číslo popisné / číslem orientačním)  
  
Stát

---

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby: <input type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby <input type="text"/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby <input type="text"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatelem, pověřeným pracovníkem apod.) Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě <input type="text"/>	

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu	Otisk razítka	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum <input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Kontaktní osoba  Telefon

25 5521/le MFin 5521/le - vzor č. 3 1



Příloha B: Umsatzsteuer-Voranmeldung 2022

- Bitte weiße Felder ausfüllen oder  ankreuzen, Anleitung beachten -

2022

Zelle					
1					
2	Fakult.	Steuernummer	Unter-		
3	11		fabrikat		
4			56		
5				30 <small>Eingangstermel oder -datum</small>	
6	Finanzamt		<b>Umsatzsteuer-Voranmeldung 2022</b>		
7			Voranmeldungszeitraum		
8			bei monatlicher Abgabe bitte ankreuzen		
9	22 01	Jan.	22 07	Juli	
10	22 02	Feb.	22 08	Aug.	
11	22 03	März	22 09	Sept.	
12	22 04	April	22 10	Okt.	
13	22 05	Mai	22 11	Nov.	
14	22 06	Juni	22 12	Dec.	
15			22 41	I. Kalender-	
16			22 42	vierteljahr	
17			22 43	II. Kalender-	
18			22 44	vierteljahr	
19			22 44	IV. Kalender-	
20			22 44	vierteljahr	
21	Unternehmer – ggf. abweichende Firmenbezeichnung – Anschritt – Telefon – E-Mail-Adresse				
22			Berichtigte Anmeldung (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) <span style="float: right;">10</span>		
23			Belege (Verträge, Rechnungen usw.) sind beigelegt bzw. werden gesondert eingereicht (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) <span style="float: right;">22</span>		
24	<b>I. Anmeldung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung</b>				
25	<b>Lieferungen und sonstige Leistungen</b> (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben)	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer		Steuer	
26	<b>Steuerpflichtige Umsätze</b> (Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben)	volle EUR	-	EUR	Ct
27	zum Steuersatz von 19 % .....	81	█		
28	zum Steuersatz von 7 % .....	86	█		
29	zu anderen Steuersätzen .....	35	█	36	
30	Lieferungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG an Abnehmer mit USt-IdNr. ....	77	█		
31	Umsätze, für die eine Steuer nach § 24 UStG zu entrichten ist (Säge- werkzeugzeugnisse, Getränke und alkohol. Flüssigkeiten, z.B. Wein) ...	76	█	80	
32	<b>Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug</b>				
33	<b>Innergemeinschaftliche Lieferungen</b> (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) an Abnehmer mit USt-IdNr. ....	41	█		
34	neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne USt-IdNr. ....	44	█		
35	neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG) .....	49	█		
36	Weitere steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug (z.B. Ausfuhrlieferungen, Umsätze nach § 4 Nr. 2 bis 7 UStG) .....	43	█		
37	<b>Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug</b> (z.B. Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG) .....	48	█		
38	<b>Innergemeinschaftliche Erwerbe</b>				
39	<b>Steuerfreie innergemeinschaftliche Erwerbe</b> von bestimmten Gegenständen und Anlagegütern (§§ 4b und 25c UStG)	91	█		
40	<b>Steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe</b> zum Steuersatz von 19 % .....	89	█		
41	zum Steuersatz von 7 % .....	93	█		
42	zu anderen Steuersätzen .....	95	█	98	
43	neuer Fahrzeuge (§ 1b Abs. 2 und 3 UStG) von Lieferern ohne USt-IdNr. zum allgemeinen Steuersatz .....	94	█	96	
44	<b>Leistungsempfänger als Steuerschuldner</b> (§ 13b UStG)				
45	Sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG eines im übrigen Gemein- schaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG) .....	46	█	47	
46	Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG) .....	73	█	74	
47	Andere Leistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 1, 2, 4 bis 12 UStG) .....	84	█	85	
48	<b>Obertrag</b> .....	zu übertragen in Zeile 45			

		Steuer EUR		Ct
44	Steuernummer:			
45	<b>Obertrag</b> .....			
46	<b>Ergänzende Angaben zu Umsätzen</b>			
47	Lieferungen des ersten Abnehmers bei <b>Innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften</b> (§ 25b UStG) .....	42		
48	Steuerpflichtige Umsätze des leistenden Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet.	60		
49	<b>Nicht steuerbare sonstige Leistungen</b> gem. § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG	21		
50	<b>Übrige nicht steuerbare Umsätze</b> (Leistungsort nicht im Inland) .....	45		
51	<b>Umsatzsteuer</b> .....			
52	<b>Abziehbare Vorsteuerbeträge</b>			
53	Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus Innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG) .....	66		
54	Vorsteuerbeträge aus dem Innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG) .....	61		
55	Entstandene Einfuhrumsatzsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG) .....	62		
56	Vorsteuerbeträge aus Leistungen im Sinne des § 13b UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG) .....	67		
57	Vorsteuerbeträge, die nach allgemeinen Durchschnittssätzen berechnet sind (§§ 23 und 23a UStG) .....	63		
58	Vorsteuerabzug für Innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG) sowie von Kleinunternehmern im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG (§ 15 Abs. 4a UStG) .....	59		
59	Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG) .....	64		
60	<b>Verbleibender Betrag</b> .....			
61	<b>Andere Steuerbeträge</b>			
62	Steuer infolge des Wechsels der Besteuerungsform sowie Nachsteuer auf versteuerte Anzahlungen u. ä. wegen Steuersatzänderung .....	65		
63	In Rechnungen unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuerbeträge (§ 14c UStG) sowie Steuerbeträge, die nach § 6a Abs. 4 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 7, § 25b Abs. 2 UStG oder von einem Auslagerer oder Lagerhalter nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG geschuldet werden .....	69		
64	<b>Umsatzsteuer-Vorauszahlung/Überschuss</b> .....			
65	Abzug der festgesetzten Sondervorauszahlung für Dauerfristverlängerung (in der Regel nur in der letzten Voranmeldung des Besteuerungszeitraums auszufüllen) .....	39		
66	<b>Verbleibende Umsatzsteuer-Vorauszahlung</b> .....	83		
67	<b>Verbleibender Überschuss</b> - bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen -			
68	<b>Ergänzende Angaben zu Minderungen nach § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG</b>			
69	Minderung der Bemessungsgrundlage (In den Zellen 20 bis 24 enthalten) .....	50		
70	Minderung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (In der Zelle 55 aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) sowie in den Zellen 59 und 60 enthalten) .....	37		
71	<b>II. Sonstige Angaben und Unterschrift</b>			
72	Ein Erstattungsbetrag wird auf das dem Finanzamt benannte Konto überwiesen, soweit der Betrag nicht mit Steuerschulden verrechnet wird.	29		
73	Verrechnung des Erstattungsbetrags erwünscht / Erstattungsbetrag ist abgetreten (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) .....	29		
74	Geben Sie bitte die Verrechnungswünsche auf einem gesonderten Blatt an oder auf dem beim Finanzamt erhältlichen Vordruck „Verrechnungsantrag“.			
75	Das SEPA-Lastschriftmandat wird ausnahmsweise (z.B. wegen Verrechnungswünschen) für diesen Voranmeldungszeitraum widerrufen (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) .....	26		
76	Ein ggf. verbleibender Restbetrag ist gesondert zu entrichten.			
77	Über die Angaben in der Steueranmeldung hinaus sind weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) .....	23		
78	Geben Sie bitte diese auf einem gesonderten Blatt an, welches mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steueranmeldung“ zu kennzeichnen ist.			
79	<b>Datenschutzhinweis:</b> Die mit der Steueranmeldung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 149, 150 AO und der §§ 18, 18b UStG erhoben. Die Angabe der Telefonnummer und der E-Mail-Adresse ist freiwillig. Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung. Dieses Informationsschreiben finden Sie unter <a href="http://www.finanze.de">www.finanze.de</a> (unter der Rubrik „Datenschutz“) oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.			
80	<b>Datum, Unterschrift</b>			

Zdroj: Bundeszentralamt für Steuern, n.d.

## Příloha C: Zusammenfassende Meldung

<b>Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) Bitte 9 Ziffern eintragen</b>													
<input type="text" value="01"/>	<input type="text" value="D"/> <input type="text" value="E"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>												
<b>Bundeszentralamt für Steuern - Dienstsitz Saarlouis - 66738 Saarlouis</b>	<b>Zusammenfassende Meldung</b> über innergemeinschaftliche Warenlieferungen und innergemeinschaftliche sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte												
<input type="text" value="02"/>	<input type="text" value="20"/>												
<input type="text" value=""/>	(Bitte nur <b>einen</b> Meldezeitraum ankreuzen)												
<input type="text" value=""/>	<table border="1"><tr><td>Jan.</td><td>April</td><td>Juli</td><td>Okt.</td></tr><tr><td>Feb.</td><td>Mai</td><td>Aug.</td><td>Nov.</td></tr><tr><td>März</td><td>Juni</td><td>Sept.</td><td>Dez.</td></tr></table>	Jan.	April	Juli	Okt.	Feb.	Mai	Aug.	Nov.	März	Juni	Sept.	Dez.
Jan.	April	Juli	Okt.										
Feb.	Mai	Aug.	Nov.										
März	Juni	Sept.	Dez.										
<input type="text" value=""/>	<table border="1"><tr><td>Jan./Feb.</td><td>April/Mai</td><td>Juli/Aug.</td><td>Okt./Nov.</td></tr></table>	Jan./Feb.	April/Mai	Juli/Aug.	Okt./Nov.								
Jan./Feb.	April/Mai	Juli/Aug.	Okt./Nov.										
<input type="text" value=""/>	<table border="1"><tr><td>1. Quart.</td><td>2. Quart.</td><td>3. Quart.</td><td>4. Quart.</td></tr></table>	1. Quart.	2. Quart.	3. Quart.	4. Quart.								
1. Quart.	2. Quart.	3. Quart.	4. Quart.										
<input type="text" value=""/>	<table border="1"><tr><td>Kalenderjahr</td></tr></table>	Kalenderjahr											
Kalenderjahr													
<input type="text" value=""/>	<b>Berichtigung</b> (falls JA, bitte "X" eintragen) <input type="text" value="03"/>												
<input type="text" value=""/>	<b>Einlagebogen</b> <input type="text" value="04"/> Anzahl <input type="text" value="1"/>												
<b>Anzeige nach § 18a Abs. 1 UStG</b>													
<input type="checkbox"/>	Die in § 18a Abs. 1 Satz 2 enthaltene Regelung nehme ich nicht in Anspruch. Ich gebe die ZM künftig monatlich ab. Diese Anzeige bindet mich bis zum Zeitpunkt des Widerrufs, mindestens aber für die Dauer von 12 Kalendermonaten.												
<input type="checkbox"/>	Widerruf meiner Anzeige nach § 18a Abs. 1 UStG												
<b>Ich versichere, die Angaben in dieser Zusammenfassenden Meldung wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben.</b>													
<b>Hinweis:</b> Wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen seinen Verpflichtungen gem. § 18a Umsatzsteuergesetz (UStG) eine Zusammenfassende Meldung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig abgibt oder nicht bzw. nicht rechtzeitig berichtigt, handelt ordnungswidrig. Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 5.000 Euro geahndet werden (§ 26a UStG).													
Bei der Anfertigung dieser ZM hat mitgewirkt:	<input type="text" value=""/>												
<input type="text" value=""/>	Datum, Unterschrift												
<input type="text" value=""/>	<b>Datenschutzhinweis:</b> Die mit der Zusammenfassenden Meldung angeforderten Daten werden aufgrund der §§ 149 ff. Abgabenordnung (AO) und § 18a UStG erhoben. Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Steuerverwaltung ( <a href="https://www.bzst.de/Datenschutzinfo">https://www.bzst.de/Datenschutzinfo</a> ).												

Einlagebogen Nr.  |  zur Zusammenfassenden Meldung für den Meldezeitraum  **02**  **20**

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) Bitte 9 Ziffern eintragen

**01**

Meldung der Warenlieferungen vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 18a Abs. 7 Nr. 1 u. 2 UStG), der sonstigen Leistungen (§ 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 UStG) und der Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen Innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte (§ 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 UStG)

Jan.  April  Juli  Okt.   
 Feb.  Mai  Aug.  Nov.   
 März  Juni  Sept.  Dez.   
 Jan/Feb  April/Mai  Juli/Aug  Okt/Nov   
 1. Quart.  2. Quart.  3. Quart.  4. Quart.   
 Kalenderjahr   
 Berichtigung (falls JA, bitte "x" eintragen)  **03**   
 Bitte beachten!

Sonstige Leistungen bzw. Dreiecksgeschäfte sind in Spalte 3 jeweils durch Eintragung der Ziffer "1" oder "2" entsprechend zu kennzeichnen. Wurden sowohl Warenlieferungen, sonstige Leistungen und/oder Dreiecksgeschäfte an denselben Unternehmer erbracht, sind diese in getrennten Zeilen anzugeben.

Zelle	1		2		3
	Länderkennzeichen	USt-IdNr. des Erwerbers/ Unternehmers in einem anderen EU-Mitgliedstaat	Summe der Bemessungsgrundlagen volle EUR Ct		Sonstige Leistungen (falls JA, bitte 1 eintragen) Dreiecksgeschäfte (falls JA, bitte 2 eintragen)
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
21					
22					
23					
24					
25					

Zdroj: Bundeszentralamt für Steuern, n.d.

## **Abstrakt**

Pohančeniková, J. (2022). *Transakce se zbožím v rámci EU a možnosti prokazování od DPH* [Diplomová práce, Západočeská univerzita v Plzni].

**Klíčová slova:** DPH, quick fixes, pořízení zboží, dodání zboží, call-off stock, řetězové obchody

Tato diplomová práce řeší transakce se zbožím v rámci Evropské unie a možnosti prokazování osvobození od DPH. Cílem práce bylo popsat transakce se zbožím v rámci Evropské unie a vysvětlit a vyhodnotit legislativou stanovené možnosti jejich osvobození od DPH. Quick fixes je souhrn prozatímních opatření, která měla být zavedena členskými státy Evropské unie před platností definitivního systému DPH. Tato opatření se týkají sjednocení režimu call-off stock, řetězových obchodů, osvobození dodání zboží do jiného členského státu a prokazování přepravy zboží do jiného členského státu. V České republice jsou nazývány jako rychlé záplaty a byly do zákona o dani z přidané hodnoty implementovány s účinností od 1. září 2020. V závěru práce jsou jednotlivé problémové oblasti popsány na modelových příkladech.



## **Abstract**

Pohančeničková, J. (2022). *Transactions with goods within the EU and the possibility of proving the VAT exemption* [Master's Thesis, University of West Bohemia].

**Key words:** VAT, goods, quick fixes, purchase of goods, delivery of the goods, call-off stock, chain transactions

This diploma thesis deals with transactions with goods within the European Union and the possibilities of proving exemption from VAT. The aim of the work was to describe transactions with goods within the European Union and to explain and evaluate the possibilities of their VAT exemption provided by legislation. Quick fixes is a summary of temporary measures that should have been introduced by the member states of the European Union before the definitive VAT system comes into force. These measures concern the unification of the call-off stock regime, chain stores, exemption of delivery of goods to another member state and proof of transport of goods to another member state. In the Czech Republic, they are called quick patches and were implemented into the Value Added Tax Act with effect from September 1, 2020. At the end of the thesis, individual problem areas are described using model examples.