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

Zveřejněno v prosinci 2019

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“)

směrnice Rady (EU) 2018/1910

prováděcí nařízení Rady (EU) 2018/1912

nařízení Rady (EU) 2018/1909

Prohlášení o vyloučení odpovědnosti: Tyto vysvětlivky nejsou právně závazné a obsahují pouze praktické a neformální pokyny k uplatňování práva EU na základě stanovisek Generálního ředitelství pro daně a celní unii Evropské komise.

Cílem těchto vysvětlivek je umožnit lepší pochopení určitých částí právních předpisů EU v oblasti DPH. Byly vyhotoveny útvary Komise, a jak je uvedeno v prohlášení na první straně, nejsou právně závazné.

Tyto vysvětlivky nejsou vyčerpávající. To znamená, že ačkoli poskytují podrobné informace o řadě otázek, mohou existovat prvky, které nejsou do tohoto dokumentu zahrnuty.

Je vhodné a všem uživatelům vysvětlivek, kteří se zajímají o konkrétní téma, se doporučuje přečíst celou kapitolu věnovanou této konkrétní záležitosti.

- **Proč vysvětlivky?**

Cílem těchto vysvětlivek je umožnit **lepší porozumění právním předpisům přijatým na úrovni EU,** v tomto konkrétním případě: i) směrnici Rady (EU) 2018/1910, kterou se mění směrnice Rady 2006/112/ES, a ii) prováděcímu nařízení Rady (EU) 2018/1912, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011.

- **Co ve vysvětlivkách najdete?**

Vysvětlivky je třeba považovat za **orientační nástroj**, který lze použít k objasnění praktického uplatňování nových pravidel týkajících se režimu call-off stock, plnění v řetězci, osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně a důkazu o přepravě pro účely tohoto osvobození od daně („rychlá řešení z roku 2020“). Pomáhají porozumět ustanovením směrnice Rady (EU) 2018/1910 a prováděcího nařízení Rady (EU) 2018/1912.

- **Charakteristika vysvětlivek**

Vysvětlivky jsou výsledkem spolupráce – ačkoli jsou vydány Generálním ředitelstvím pro daně a celní unii Evropské komise (GŘ TAXUD), jsou výsledkem jednání s členskými státy a podniky v rámci skupiny pro budoucnost DPH (GFV) a Skupiny odborníků na DPH (VEG). I když byly v návrhu příspěvky poskytnuté skupinami GFV a VEG do značné míry zohledněny, je třeba připomenout, že útvary Komise nejsou v konečném důsledku stanovisky vyjádřenými členskými státy nebo podniky vázány.

Tyto vysvětlivky nejsou právně závazné. Vysvětlivky nevyjadřují oficiální stanovisko Evropské komise a Evropská komise není stanovisky v nich vyjádřenými vázána.

Vysvětlivky nenahrazují pokyny výboru pro DPH, které mají svou vlastní úlohu. Kromě toho se liší i jejich povaha: vysvětlivky odrážejí stanoviska GŘ TAXUD, zatímco pokyny výboru pro DPH schvaluje výbor pro DPH, což je poradní výbor, který se skládá ze zástupců členských států a Komise. Je zde však zahrnuto několik pokynů týkajících se „rychlých řešení z roku 2020“, které výbor pro DPH v době zveřejnění těchto vysvětlivek již schválil, s cílem poskytnout veškeré informace, které jsou na toto téma k dispozici. Stojí za zmínku, že název jednotlivých oddílů těchto pokynů odkazuje na nadpis příslušného oddílu pracovního dokumentu výboru pro DPH (který není v těchto vysvětlivkách obsažen), z něhož pokyny vycházejí.

Vnitrostátní daňové správy mohou s ohledem na uplatňování nových pravidel pro DPH týkajících se „rychlých řešení z roku 2020“ vydat rovněž vlastní pokyny.

Vysvětlivky nejsou vyčerpávající– zahrnuty byly pouze otázky, u nichž se považovalo za žádoucí poskytnout vysvětlení.

Jedná se o probíhající práci. Tyto vysvětlivky nejsou konečným dokumentem, nýbrž odrážejí aktuální stav v určitém okamžiku v souladu s dostupnými znalostmi a zkušenostmi.

Původní znění vysvětlivek bylo vyhotoveno v angličtině. Jelikož termíny použité v grafech jsou stále v původním znění, uvádíme jejich překlad:

A, B, C: [překlad písmen v případě latinské abecedy se pro překlad nepoužije]

MS (Member State): [ČS (členský stát)]

Taxable person(s): [Osoba (osoby) povinné k dani]

Transport of goods: [Přeprava zboží]

Stock: [Zásoby]

Supply: [Dodání]

Status or location not relevant: [Status nebo místo nejsou podstatné]

Substitution: [Nahrazení]

Not supplied within 12m (months) after arrival: [Nedodáno do 12 m (měsíců) od ukončení přepravy]

3rd country: [Třetí země]

Loss or destruction: [Ztráta nebo zničení]

Physical flow: [Fyzický tok]

Contractual flow: [Smluvní tok]

Warehouse: [Sklad]

OBSAH

1. HLAVNÍ PRVKY ZMĚN DPH V EU, KTERÉ VSTOUPILY V PLATNOST V ROCE 2020 10

1.1. Obecné souvislosti 10

1.2. Příslušné právní akty 10

2. REŽIM CALL-OFF STOCK 12

2.1. Příslušná ustanovení 12

2.2. Co tato ustanovení znamenají? 12

2.3. Různé scénáře – příklady 13

2.3.1. Obecný případ, na který se vztahuje zjednodušení 14

2.3.2. Nahrazení zákazníka 15

2.3.3. Dodání jiné osobě 17

2.3.4. Vrácení zboží 19

2.3.5. Překročení dvanáctiměsíční lhůty 20

2.3.6. Zboží zaslané do jiného členského státu 21

2.3.7. Vyvezené zboží 24

2.3.8. Zničení nebo ztráta zboží 25

2.4. Zjednodušení režimu call-off stock a vnitrostátní předpisy o DPH 26

2.5. Podrobné otázky vyplývající z těchto ustanovení 27

2.5.1. Pokyny schválené výborem pro DPH 27

2.5.2. Je zjednodušení režimu call-off stock povinným systémem? Může se podnik rozhodnout, že ho nepoužije? 28

2.5.3. Jaký je vztah mezi články 17 a 17a směrnice o DPH? 28

2.5.4. Musí/může se podnik uskutečňující přemístění zboží v případě, že se neuplatní zjednodušení režimu call-off stock, vždy registrovat pro účely DPH v členském státě ukončení přepravy zboží v souvislosti s pořízením zboží uvnitř Společenství uskutečněným v tomto členském státě? Jaká je situace v případě, že tato pořízení zboží uvnitř Společenství jsou osvobozena od daně? 29

2.5.5. Kdy je podnik, který odesílá zboží z jednoho členského státu do druhého v rámci zjednodušení režimu call-off stock, povinen zaregistrovat se pro účely DPH v členském státě ukončení přepravy zboží? 30

2.5.6. Rozdíl mezi „podmínkami nezbytnými pro uplatnění zjednodušení režimu call-off stock“ a „dodatečnými povinnostmi spojenými se zjednodušením režimu call-off stock“ 31

2.5.7. Může být zjednodušení uplatněno v případě, kdy je dodavatel registrován pro účely DPH (ale není usazen) v členském státě, do něhož je zboží zasíláno? 31

2.5.8. Může být zjednodušení uplatněno v případě, kdy je určený pořizovatel registrován pro účely DPH (ale není usazen) v členském státě, do něhož je zboží zasíláno? 31

2.5.9. Může zjednodušení platit v případě, že přepravu provádí na účet dodavatele určený pořizovatel? 32
2.5.10. Co je třeba považovat za „dodání“ určenému pořizovateli? 32
2.5.11. Může se zjednodušení použít ve vztahu k několika určeným pořizovatelům? 32
2.5.12. Měla by v případě nahrazení být nová smlouva uzavřena již v okamžiku, kdy je první smlouva zrušena? 33
2.5.13. Je možné částečné nahrazení? 33
2.5.14. Jaký je význam pojmu „ostatní příslušné podmínky“ pro nahrazení? Který okamžik je třeba vzít v úvahu? 33
2.5.15. Jak naložit s vícenásobným nahrazením? 34
2.5.16. Jak určit dvanáctiměsíční lhůtu? 34
2.5.17. Jak určit dvanáctiměsíční lhůtu v případě volně loženého zboží? 35
2.5.18. V jakém formátu může nebo by měla být evidence vedena? 35
2.5.19. Mohou členské státy uložit další povinnosti v souvislosti s evidencí skladovatele v případě, že je třetí osobou? 36
2.5.20. Jak se v souhrnném hlášení vykazuje režim call-off stock a nahrazení (nebo několik nahrazení), jež se uskuteční v rámci stejného vykazovaného období pro souhrnné hlášení? (Totéž pro zboží v režimu call-off stock a vrácení zboží v témže vykazovaném období pro souhrnné hlášení) 36
2.5.21. Celosvětový praktický příklad, pokud jde o souhrnné hlášení 37
2.5.22. Co znamená „změna poskytnutých údajů“ v čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH? 40
2.5.23. Co se rozumí „totožností“ určeného pořizovatele v čl. 17a odst. 2 písm. d) směrnice o DPH? 42
2.5.24. Byla stanovena přechodná opatření pro přepravu, která začala před vstupem zjednodušení režimu call-off stock v platnost a byla ukončena po jeho vstupu v platnost? 43
2.5.25. Může dodavatel neusazený v EU používat zjednodušení režimu call-off stock? Je u dovozu zboží, které je následně propuštěno do režimu call-off stock, použitelné „osvobození celního režimu 42“? 43
2.5.26. Totožnost určeného pořizovatele – nakolik musí být dodavateli známa jeho totožnost? Postačuje kupní smlouva? 43
2.5.27. Co se rozumí pojmem „dohoda“ v čl. 17a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH? Jedná se vždy o kupní smlouvu? 44
2.5.28. Jsou podmínky režimu call-off stock splněny, pokud zboží, které má být dodáno určenému pořizovateli, musí být nejprve ve skladu roztříděno třetí osobou? 44
2.5.29. Co lze a co nelze považovat za sklad za účelem zjednodušení režimu call-off stock? 44
2.5.30. Může evidenci spravovat třetí osoba (např. správce skladu) na účet dodavatele a/nebo určeného pořizovatele? 44
2.5.31. Jaké je rozhodné období pro účely souhrnného hlášení v případě přepravy, která začíná v měsíci 1 a končí v měsíci 2? 45

3. PLNĚNÍ V ŘETĚZCI 46
3.1. Příslušné ustanovení 46
3.2. Souvislosti 46
3.3. Co toto ustanovení znamená? 46
3.4. Různé scénáře – příklady 47
3.4.1. Příklad 1 – jednoduchý případ plnění v řetězci 47
3.4.2. Příklad 2 – složitější situace zahrnující různé přepravy 48
3.5. Přidělení přepravy jednomu z dodání v řetězci – vysvětlení příkladů 1 a 2 48
3.5.1. Přiřazení přepravy v příkladu 1 49
3.5.2. Přiřazení přepravy v příkladu 2 49
3.6. Podrobné otázky vyplývající z tohoto ustanovení 52
3.6.1. Pokyny schválené výborem pro DPH. 52
3.6.2. Jaká je oblast působnosti tohoto ustanovení? 52
3.6.3. Kdo může být zprostředkujícím subjektem? 53
3.6.4. Kdo nemůže být zprostředkujícím subjektem? 53
3.6.5. Co znamená „zboží odesílá nebo přepravuje sám, nebo na svůj účet prostřednictvím třetí osoby“? 53
3.6.6. Dodavatel v řetězci, který není zprostředkujícím subjektem, vykonává přepravu zboží na účet zprostředkujícího subjektu 54
3.6.7. Několik osob podílejících se na přepravě zboží 55
3.6.8. Přeprava rozdělená na části a přerušení řetězce 56
3.6.9. Důkaz o organizaci přepravy 60
3.6.10. Zprostředkující subjekt musí sdělit identifikační číslo pro DPH svému dodavateli 61
3.6.11. Jak by měl zprostředkující subjekt sdělit své identifikační číslo pro DPH 62
3.6.12. Důkaz o sdělení identifikačního čísla pro DPH 62
3.6.13. Co se stane, pokud zprostředkující subjekt a jeho dodavatel nemohou toto sdělení prokázat? 63
3.6.14. Kdy má zprostředkující subjekt toto sdělení učinit? 63
3.6.15. Co se stane, pokud má zprostředkující subjekt několik identifikačních čísel pro DPH? 64
3.6.16. Co se stane, pokud zprostředkující subjekt nesdělí svému dodavateli žádné identifikační číslo pro DPH? 65
3.6.17. Zjednodušení třístranných obchodů 65
3.6.17.1. Více než tři hospodářské subjekty v řetězci 66
3.6.17.2. Následné dodání zboží po třístranném obchodu 68
3.6.18. Poslední osoba v řetězci, která je konečným pořizovatelem 69
4. OSVOBOZENÍ DODÁNÍ ZBOŽÍ UVNITŘ SPOLEČENSTVÍ OD DANĚ 71
4.1. Příslušné ustanovení 71
4.2. Co toto ustanovení znamená? 71
4.3. Podrobné otázky vyplývající z čl. 138 odst. 1 a 1a směrnice o DPH 72
4.3.1. Pokyny schválené výborem pro DPH. 72

4.3.2. Co se stane, pokud pořizovatel nesdělí dodavateli své identifikační číslo pro DPH vydané v jiném členském státě, než ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno? ... 73
4.3.3. Co se stane, když pořizovatel podal správci daně žádost o udělení identifikačního čísla pro DPH, ale v okamžiku vystavení faktury dodavatelem identifikační číslo pro DPH dosud neobdržel? ... 74
4.3.4. Některé členské státy rozlišují mezi identifikačním číslem pro DPH platným pouze pro některá domácí plnění a identifikačním číslem pro DPH, které v souladu s článkem 215 směrnice o DPH má předponu, podle níž může být určen členský stát vydání. Lze pro osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH použít obě čísla? ... 74
4.3.5. Jaké identifikační číslo pro DPH má být použito pro uplatnění osvobození podle článku 138 směrnice o DPH, je-li pořizovatel součástí skupiny pro účely DPH v souladu s článkem 11 směrnice o DPH? ... 74
4.3.6. Co se rozumí výrazem „pokud dodavatel nemůže ke spokojenosti příslušných orgánů nedostatky řádně odůvodnit“ v čl. 138 odst. 1a směrnice o DPH? ... 75
5. DŮKAZ O PŘEPRAVĚ ... 76
5.1. Příslušné ustanovení ... 76
5.2. Co toto ustanovení znamená? ... 76
5.3. Podrobné otázky vyplývající z tohoto ustanovení ... 77
5.3.1. Pokyny schválené výborem pro DPH. ... 77
5.3.2. Pokud jde o důkaz o přepravě, co se stane se stávajícími vnitrostátními předpisy členských států po vstupu článku 45a prováděcího nařízení v platnost? Budou tato vnitrostátní pravidla i nadále uplatňována? ... 77
5.3.3. Co se stane, pokud nejsou splněny podmínky pro domněnku týkající se přepravy podle článku 45a prováděcího nařízení? Znamená to, že v tomto případě se osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH neuplatní? ... 78
5.3.4. Co se stane, může-li správce daně prokázat, že jeden z dokumentů uvedených v čl. 45a odst. 3 prováděcího nařízení, který je předložen jako důkaz, obsahuje nesprávné údaje, nebo je dokonce padělaný? Může se prodávající nadále spoléhat na domněnku týkající se odeslání nebo přepravy? ... 78
5.3.5. Co se stane, pokud dodavatel nebo pořizovatel uskuteční přepravu vlastním dopravním prostředkem? ... 78
5.3.6. Co je třeba považovat za „písemné potvrzení“ od pořizovatele pro účely čl. 45a odst. 1 písm. b) bodu i) prováděcího nařízení? V jakém formátu jej budou správci daně akceptovat (v papírové a/nebo elektronické podobě), například e-mail nebo podepsaný originál dokumentu? ... 78
5.3.7. V jakém formátu (v papírové a/nebo elektronické podobě) budou správci daně akceptovat dokumenty používané jako

důkaz o odeslání nebo přepravě podle čl. 45a odst. 3 prováděcího nařízení? 79
5.3.8. Co se stane, pokud pořizovatel neposkytne prodávajícímu písemné potvrzení podle čl. 45a odst. 1 písm. b) bodu i) prováděcího nařízení do desátého dne měsíce následujícího po dodání? 79
6. PŘÍSLUŠNÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY 80
6.1. Směrnice o DPH 80
6.2. Prováděcí nařízení k DPH (dále jen „prováděcí nařízení“) 83

1. HLAVNÍ PRVKY ZMĚN DPH V EU, KTERÉ VSTOUPILY V PLATNOST V ROCE 2020

1.1. Obecné souvislosti

Ve svých závěrech ze dne 8. listopadu 2016[1] vyzvala Rada Komisi, aby předložila návrhy týkající se některých zlepšení stávajícího systému DPH. V tomto ohledu byly zmíněny čtyři oblasti.

Zaprvé, **identifikační číslo pro účely DPH** pořizovatele, přidělené jiným členským státem, než je členský stát zahájení odeslání nebo přepravy zboží, by mělo představovat dodatečnou hmotněprávní podmínku pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně.

Za druhé, Komise byla vyzvána, aby navrhla jednotná kritéria a vhodná legislativní zlepšení, jež by vedla k větší právní jistotě a harmonizovanému uplatňování pravidel DPH při určování toho, jakým způsobem se má z hlediska DPH zacházet s **plněními v řetězci**, včetně tříštranných obchodů.

Komise byla za třetí vyzvána, aby analyzovala a navrhla, jak pravidla pro DPH upravit, aby bylo možné zjednodušení **režimu call-off stock** uplatňovat v EU jednotněji.

Za čtvrté. Komise byla vyzvána, aby i nadále zkoumala možnosti zavedení společného rámce doporučených kritérií pro dokumenty požadované k doložení nároku na **osvobození u dodání uvnitř Společenství.**

Dne 4. října 2017 navrhla Komise změny směrnice o DPH a prováděcího nařízení k DPH ve čtyřech výše uvedených oblastech. Příslušné změny přijala Rada dne 4. prosince 2018[2].

1.2. Příslušné právní akty

Právní akty, které zavedly změny DPH, jimiž se tyto vysvětlivky zabývají, zahrnují:

a) směrnici Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy;

b) prováděcí nařízení Rady (EU) 2018/1912 ze dne 4. prosince 2018, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011;

c) nařízení Rady (EU) 2018/1909 ze dne 4. prosince 2018, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o výměnu informací pro účely kontroly správného uplatňování režimu call-off stock.

Všechna příslušná právní ustanovení jsou uvedena na konci vysvětlivek ve znění platném od **1. ledna 2020**.

---

[1] https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/cs/pdf

[2] Změny vstupují v platnost dne 1. ledna 2020.

Odkazuje-li se na článek směrnice o DPH (směrnice 2006/112/ES ve znění pozdějších předpisů), je odkaz doplněn slovy **„směrnice o DPH“**. Pokud je zmíněno prováděcí nařízení k DPH (prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011 ve znění pozdějších předpisů), je odkaz na příslušné články doplněn slovy **„prováděcí nařízení“**. Ve všech ostatních případech je uveden odkaz na příslušný právní akt.

2. REŽIM CALL-OFF STOCK

2.1. Příslušná ustanovení

Články směrnice o DPH týkající se zjednodušení režimu call-off stock:

- **článek 17a:** (hlavní ustanovení) obsahuje pravidla pro zjednodušení,
- **čl. 243 odst. 3:** stanoví povinnost vést evidenci pro účely režimu call-off stock,
- **čl. 262 odst. 2:** stanoví povinnost uvést v souhrnném hlášení údaj o identifikačním čísle pro účely DPH určeného pořizovatele, pro něhož bylo zboží přepraveno v režimu call-off stock, a informovat o veškerých změnách poskytnutých údajů.

Článek 54a prováděcího nařízení stanoví podrobnější pravidla týkající se evidence vedené pro účely režimu call-off stock.

2.2. Co tato ustanovení znamenají?

Formulace „režim call-off stock“ odkazuje na situaci, kdy osoba povinná k dani odesílá nebo přepravuje zboží do zásob umístěných v jiném členském státě pro určeného pořizovatele, jehož totožnost a identifikační číslo pro účely DPH jsou v době přepravy nebo odeslání známy a který má právo zboží z těchto zásob odebrat podle svého uvážení, přičemž v tomto okamžiku je převedeno vlastnické právo ke zboží.

Podle stávajících předpisů EU o DPH se má za to, že podnik (osoba povinná k dani), který přepravuje své zboží z jednoho členského státu zásob umístěných v jiném členském státě, uskutečnil v členském státě zahájení přepravy zboží dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně. Současně musí tento podnik odvést DPH z pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě, do něhož je zboží dopraveno. V praxi to znamená, že podnik, který přepravuje zboží do jiného členského státu, musí splnit rovněž povinnosti v oblasti DPH v členském státě ukončení přepravy (registrace pro účely DPH, podání přiznání k dani a zaúčtování DPH splatné z pořízení zboží uvnitř Společenství v tomto přiznání).

Pokud je zboží přemístěno z jednoho členského státu do zásob umístěných v jiném členském státě za účelem dodání zákazníkovi v pozdější fázi, musí podnik přemisťující toto zboží určené k pozdějšímu dodání kromě vykázání pořízení zboží uvnitř Společenství obvykle odvést rovněž DPH z (domácího) dodání v členském státě, kde se nachází zásoby (pokud se nepoužije mechanismus přenesení daňové povinnosti, obvykle na základě článku 194 směrnice o DPH).

Zjednodušení režimu call-off stock přijaté Radou zbavuje podniky, které přemisťují zboží mezi dvěma členskými státy za účelem pozdějšího dodání již známému pořizovateli, administrativní zátěže spojené s povinností splnit požadavky týkající se DPH v členském státě, kde jsou umístěny zásoby.

Toto zjednodušení se **netýká** situace, kdy podnik přemísťuje zboží z jednoho členského státu do druhého, aniž by již byl znám určený pořizovatel v tomto druhém členském státě.

Přijaté řešení stanoví, že:

- v době odeslání nebo přepravy zboží do zásob umístěných v jiném členském státě se neuskuteční žádné dodání zboží uvnitř Společenství ani žádné pořízení zboží uvnitř Společenství,

- dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně v členském státě zahájení přepravy a zdaněné pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě, v němž jsou umístěny zásoby, se uskuteční až v pozdější fázi, kdy pořizovatel převezme vlastnické právo ke zboží.

Aby bylo možné toto zjednodušení režimu call-off stock uplatňovat, musí být splněny určité podmínky:

- dodavatel[3] i určený pořizovatel jsou osoby povinné k dani,
- dodavatel nemá v členském státě, do kterého je zboží odesláno nebo přepraveno, sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu,
- dodavatel zaznamená odeslání/přepravu zboží v evidenci,
- zboží je přepravováno z jednoho členského státu do druhého za účelem jeho dodání v pozdější fázi po ukončení přepravy určenému pořizovateli,
- dodavatel uvede identifikační číslo pro DPH určeného pořizovatele (pouze to, nikoli hodnotu zboží) v souhrnném hlášení, které se předkládá za období, v němž se uskutečňuje přeprava zboží,
- určený pořizovatel je identifikován pro účely DPH v členském státě, do kterého je zboží přemístěno,
- v době zahájení odeslání nebo přepravy zná dodavatel totožnost a identifikační číslo pro účely DPH určeného pořizovatele,
- zboží je přepravováno z jednoho členského státu do druhého, což ze zjednodušení vylučuje dovozy, vývozy a dodání v rámci jednoho členského státu.

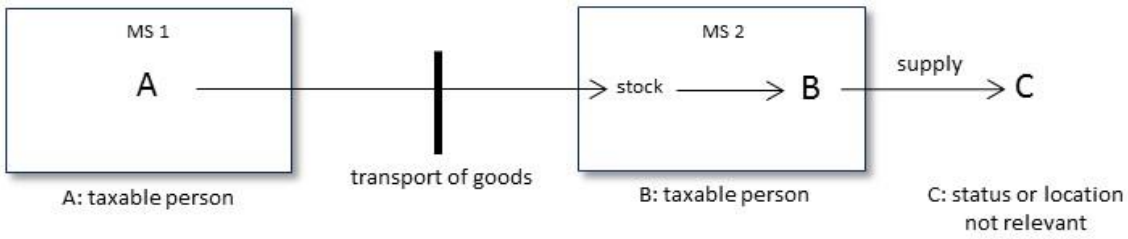
Je třeba poznamenat, že existují také povinnosti, jejichž nesplnění neznamená, že by toto zjednodušení nebylo možné (nebo se již nemohlo) použít (ačkoli se mohou uplatnit vnitrostátní sankce). Tak je tomu například v případě povinnosti určeného pořizovatele uvést ve své evidenci popis a množství zboží, které je pro něj určeno (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 písm. b) prováděcího nařízení).

2.3. Různé scénáře – příklady

Ve všech následujících příkladech je uvedeno, že podnik A, který přemísťuje zboží z členského státu 1 do členského státu 2, je usazen v členském státě 1. Je třeba zdůraznit, že i když to představuje běžnou situaci, nejedná se o podmínku pro uplatnění zjednodušení režimu call-off stock. Naproti tomu podmínkou pro použití zjednodušení je to, že podnik A nemá v členském státě 2 sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu.

[3] Slovo „dodavatel“ zde odkazuje na osobu povinnou k dani, která odesílá nebo přepravuje zboží sama, nebo zboží přepravuje na její účet třetí osoba, a to podle čl. 17a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH. Stejné slovo, které má stejný význam, je v rámci těchto vysvětlivek použito při jiných příležitostech v oddílech týkajících se režimu call-off stock.

2.3.1. *Obecný případ, na který se vztahuje zjednodušení*



Situace:

- Podnik A, usazený v členském státě 1 (a nikoli v členském státě 2), přepravuje v lednu zboží v režimu call-off stock do členského státu 2. Toto zboží je určeno pro podnik B, který je identifikován (usazení či jinak) v členském státě 2.
- V září téhož roku převezme podnik B vlastnické právo ke zboží nebo jeho části.
- Podnik B může zboží použít například ve svém výrobním procesu nebo je prodat subjektu C (situace v grafu). Postavení subjektu C (osoba povinná k dani nebo soukromá osoba) a místo usazení/bydliště nejsou jako takové pro použití pravidel týkajících se režimu call-off stock podstatné.

Zacházení s režimem call-off stock z hlediska DPH:

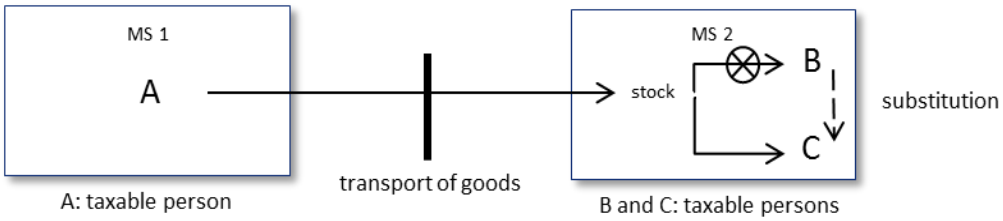
- V lednu musí podnik A uvést přepravu zboží ve své evidenci (čl. 17a odst. 2) písm. d) a čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 prováděcího nařízení).
- Ve svém souhrnném hlášení musí podnik A uvést identifikační číslo pro DPH podniku B, protože se jedná o osobu, pro kterou bylo zboží odesláno v režimu call-off stock (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH).
- V lednu musí určený pořizovatel uvést dopravení zboží do zásob ve své evidenci (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 prováděcího nařízení). V případě, že určený pořizovatel není skladovatelem, nemusí být podle čl. 54a odst. 2 druhého pododstavce prováděcího nařízení v evidenci určeného pořizovatele zaznamenáno datum dopravení do skladu. Údaj o tomto datu by pak museli správci daně zjistit v evidenci skladovatele, který je třetí osobou (pro daňové nebo obchodní účely, viz bod 2.5.19). Má se za to, že v září uskutečnil podnik A dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně v členském státě 1 a podnik B pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 (čl. 17a odst. 3 směrnice o DPH).
- Vznik daňové povinnosti nastane nejpozději dne 15. října (články 67 a 69 směrnice o DPH).
- Podnik A musí vykázat dodání zboží uvnitř Společenství ve svém přiznání k dani a zahrnout toto plnění do souhrnného hlášení s tím, že označí podnik B jako pořizovatele zboží a uvede rovněž základ daně u tohoto dodání zboží uvnitř Společenství.
- Podnik B musí odvést DPH splatnou při pořízení uvnitř Společenství prostřednictvím svého přiznání k dani.
- Podnik A musí uvést potřebné údaje ve své evidenci za účelem její aktualizace (čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 písm. f) prováděcího nařízení).

- Podnik B musí uvést pořízené zboží ve své evidenci v době převzetí vlastnického práva ke zboží (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 písm. d) prováděcího nařízení).

Další poznámky

- Dodání zboží ze zásob podnikem B subjektu C se řídí vlastními pravidly („domácí“ dodání v členském státě 2, dodání zboží uvnitř Společenství, vývoz) a zjednodušení režimu call-off stock se na ně nevztahuje.

2.3.2. Nahrazení zákazníka



Situace:

- Podnik A, usazený v členském státě 1 (a nikoli v členském státě 2), přepravuje v lednu zboží v režimu call-off stock do členského státu 2. Toto zboží je určeno pro podnik B, který je identifikován (usazení či jinak) v členském státě 2.
- V září téhož roku se smlouva o režimu call-off stock mezi podniky A a B změní (nebo dokonce zruší). Zboží, které ještě nebylo prodáno podniku B, však zůstává v členském státě 2. Podnik A současně sjedná režim call-off stock s podnikem C, který je rovněž identifikován (usazení či jinak) v členském státě 2, přičemž tento režim se vztahuje na zboží, které je v zásobách v členském státě 2[4]. Zboží může být přepraveno na jiné skladovací místo v členském státě 2, nebo mohlo fyzicky zůstat ve stejném skladě, přičemž v tomto případě by se změnila pouze smluvní ujednání mezi podniky A–B a podniky A–C.

Zacházení s režimem call-off stock z hlediska DPH:

- V lednu musí podnik A uvést přepravu zboží ve své evidenci (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 prováděcího nařízení).
- Ve svém souhrnném hlášení musí podnik A uvést identifikační číslo pro DPH podniku B, protože se jedná o osobu, pro kterou bylo zboží odesláno v režimu call-off stock (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH).
- V lednu musí určený pořizovatel uvést dopravení zboží do zásob ve své evidenci (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 prováděcího

[4] Tato smlouva by se mohla vztahovat například také na zboží, které se dosud nachází v členském státě 1. Na toto zboží se však nevztahují pravidla týkající se „nahrazení“, nýbrž celková opatření režimu call-off stock.

nařízení). V případě, že určený pořizovatel není skladovatelem, nemusí být podle čl. 54a odst. 2 druhého pododstavce prováděcího nařízení v evidenci určeného pořizovatele zaznamenáno datum ukončení přepravy. Údaj o tomto datu by pak museli správci daně zjistit v evidenci skladovatele, který je třetí osobou (pro daňové nebo obchodní účely, viz bod 2.5.19).

- Pokud jde o zboží, u něhož podnik B převzal vlastnické právo před změnou nebo ukončením smlouvy o režimu call-off stock, použijí se pravidla uvedená v bodu 2.3.1.
- V září, kdy je smlouva o režimu call-off stock změněna/ukončena, neexistuje ve vztahu mezi podniky A a B žádné dodání zboží uvnitř Společenství ani pořízení zboží uvnitř Společenství s ohledem na část zboží, u níž podnik B nepřevzal před změnou smlouvy vlastnické právo.
- Pokud jde o nahrazení podniku B podnikem C, má se za to, že podnik A neuskutečnil „dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 17 směrnice o DPH“ v členském státě 1, ani „pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 21 směrnice o DPH“ v členském státě 2, a to za předpokladu, že jsou splněny dvě podmínky (čl. 17a odst. 6 směrnice o DPH):
  1. Platí obecné podmínky pro zjednodušení režimu call-off stock (čl. 17a odst. 6 písm. a) směrnice o DPH). To mimo jiné znamená, že podnik C je na základě stávající dohody s podnikem A oprávněn převzít vlastnické právo ke zboží. Ačkoli to není ve směrnici o DPH stanoveno, „nahrazení“ znamená, že podnik B již není podle smlouvy oprávněn převzít vlastnické právo ke zboží a že za tímto účelem byla přijata nezbytná opatření s podnikem A. Podnik C musí být mimoto osobou povinnou k dani identifikovanou v členském státě 2 a podnik A musí uvést identifikační číslo pro DPH podniku C v souhrnném hlášení za období, v němž k nahrazení došlo[5].
  2. Podnik A zaznamená nahrazení podniku B podnikem C ve své evidenci (čl. 17a odst. 6 písm. b) a čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 písm. e) prováděcího nařízení).
- Nahrazení bude mít dopad na příslušné evidence v souladu s čl. 54a odst. 1 písm. e) a odst. 2 písm. a), b) a c) prováděcího nařízení.

Další poznámky

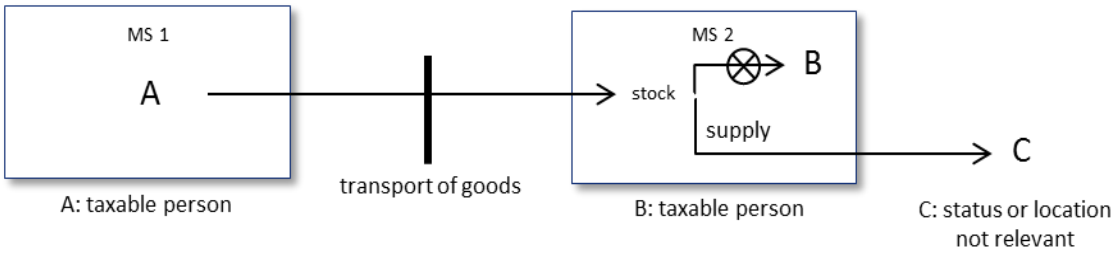
- Pro popsanou situaci je nezbytné, aby se nahrazení (podnik B nahrazený podnikem C) uskutečnilo před tím, než si podnik C zboží vyžádal (tj. zboží je dodáno podniku C).
- Požaduje se rovněž, aby v okamžiku zániku režimu call-off stock s podnikem B již podnik A identifikoval určeného pořizovatele C, který nahrazuje podnik B, a uzavřel s ním smlouvu (pokud jde o okamžik uzavření smlouvy s podnikem C, viz bod 2.5.12).
- V okamžiku nahrazení nezačíná běžet znovu lhůta dvanácti měsíců uvedená v čl. 17a odst. 4 směrnice o DPH (viz také bod 2.3.5). Tato lhůta začíná běžet okamžikem původního ukončení přepravy v členském státě, do kterého bylo zboží odesláno nebo přepraveno. Jedná se o jedinou použitelnou lhůtu, která nebyla ustanovením o nahrazení (čl. 17a odst. 6 směrnice o DPH) nebo jakýmkoli jiným

[5] Je třeba uvést jak identifikační číslo pro DPH předchozího příjemce (v příkladu podnik B), tak i identifikační číslo pro DPH nového příjemce (v uvedeném příkladu podnik C).

ustanovením prodloužena. Mimoto pravidlo, které by se použilo, pokud by nebyly splněny podmínky pro nahrazení (čl. 17a odst. 7 směrnice o DPH), výslovně odkazuje na „lhůtu uvedenou v odstavci 4“ (tj. čl. 17a odst. 4 směrnice o DPH), což znovu potvrzuje, že se jedná o jediné rozhodné období. To je opět potvrzeno skutečností, že odkaz na identifikační číslo pro DPH osoby nahrazující původního určeného pořizovatele je třeba uvést v evidenci vedené dodavatelem, aniž by byl v příslušném ustanovení (čl. 54a odst. 1 písm. e) prováděcího nařízení) uveden odkaz na datum samotného nahrazení.

- Pokud nejsou splněny podmínky pro nahrazení a podnik A (z příkladu) přesto dodá zboží ze zásob podniku C, nastane situace podle bodu 2.3.3 (dodání jiné osobě).

2.3.3. Dodání jiné osobě



Situace:

- Podnik A, usazený v členském státě 1 (a nikoli v členském státě 2), přepravuje v lednu zboží v režimu call-off stock do členského státu 2. Toto zboží je určeno pro podnik B, který je identifikován (usazení či jinak) v členském státě 2.
- V září dodá podnik A zboží podniku C (např. kvůli skutečnosti, že podnik C je ochoten zaplatit vyšší cenu), a v důsledku toho ukončí smlouvu o režimu call-off stock s podnikem B. Může také dojít k tomu, že podniky A a B zachovají smlouvu o režimu call-off stock s ohledem na jiné (druhy) zboží, než je zboží dodané podniku C.
- Zboží je přepraveno přímo do podniku C, který nebyl uveden jako určený pořizovatel v době, kdy bylo zboží původně přemístěno z členského státu 1, **a** který nenahradil původního určeného pořizovatele v souladu s čl. 17a odst. 6 směrnice o DPH.

Zacházení s režimem call-off stock z hlediska DPH:

- V lednu musí podnik A uvést přepravu zboží ve své evidenci (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 prováděcího nařízení).
- Ve svém souhrnném hlášení musí podnik A uvést identifikační číslo pro DPH podniku B, protože se jedná o osobu, pro kterou bylo zboží odesláno v režimu call-off stock (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH).
- V lednu musí určený pořizovatel uvést dopravení zboží do zásob ve své evidenci (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 prováděcího nařízení). V případě, že určený pořizovatel není skladovatelem, nemusí být podle čl. 54a odst. 2 druhého pododstavce prováděcího nařízení v evidenci určeného

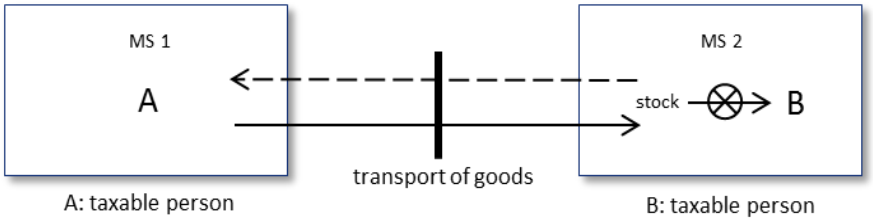
pořizovatele zaznamenáno datum ukončení přepravy. Údaj o tomto datu by pak museli správci daně zjistit v evidenci skladovatele, který je třetí osobou (pro daňové nebo obchodní účely, viz bod 2.5.19).

- Pokud jde o zboží, u něhož podnik B převzal vlastnické právo před změnou nebo ukončením smlouvy o režimu call-off stock, použijí se pravidla uvedená v bodu 2.3.1.
- V září, kdy je příslušné zboží prodáno podniku C, a v důsledku toho je smlouva mezi podniky A a B o režimu call-off stock změněna/ukončena, neexistuje ve vztahu mezi podniky A a B dodání zboží uvnitř Společenství, ani pořízení zboží uvnitř Společenství s ohledem na část zboží, u níž podnik B nepřevzal vlastnické právo. Podnik B (nebo skladovatel v situaci a v případech uvedených v čl. 54a odst. 2 druhém pododstavci prováděcího nařízení, viz bod 2.5.19) musí případně upravit svou evidenci ve vztahu ke zboží dodanému podniku C (čl. 54a odst. 2 písm. b) a e) prováděcího nařízení).
- Rovněž v září přestávají být podmínky režimu call-off stock splněny ve vztahu ke zboží uvedenému v předchozí odrážce. Jelikož se podniky A a C dohodly na prodeji zboží, a nikoli na smlouvě o režimu call-off stock, ustanovení týkající se nahrazení podle bodu 2.3.2 se na zboží dodané podniku C nepoužijí. Má se tudíž za to, že s ohledem na zboží dodané podniku C dochází k přemístění zboží podle článku 17 směrnice o DPH z členského státu 1 do členského státu 2. Jelikož u tohoto zboží přestaly být podmínky splněny, má se za to, že k přemístění došlo bezprostředně před dodáním podniku C (čl. 17a odst. 7 druhý pododstavec směrnice o DPH).
- Pojem „bezprostředně před“ sice není ve směrnici o DPH výslovně vysvětlen, v rámci celkového fungování systému je však třeba mít za to, že se jedná o týž den jako den dodání uskutečněného podnikem A pro podnik C.
- Pokud jde o zboží prodané podniku C, má se za to, že podnik A uskutečnil dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně v členském státě 1 a pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 (jak bylo uvedeno výše, podle smlouvy mezi podniky A a B mohlo v režimu call-off stock zůstat jiné zboží). Zdanitelné plnění se uskuteční v září a vznik daňové povinnosti nastane nejpozději dne 15. října. K vykázání pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 musí být podnik A identifikován pro účely DPH v členském státě 2.
- Podnik A musí vykázat dodání zboží uvnitř Společenství ve svém přiznání k dani v členském státě 1 a zahrnout plnění do souhrnného hlášení s tím, že se uvede pod svým identifikačním číslem pro účely DPH v členském státě 2 a uvede rovněž základ daně (článek 76 směrnice o DPH).
- Podnik A musí také z pořízení zboží uvnitř Společenství odvést splatnou DPH prostřednictvím přiznání k dani v členském státě 2.
- Podnik A musí uvést potřebné údaje ve své evidenci za účelem její aktualizace (čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 písm. g) prováděcího nařízení).

Další poznámky

- Dodání zboží podnikem A podniku C se řídí vlastními pravidly („domácí“ dodání v členském státě 2, dodání zboží uvnitř Společenství, vývoz) a zjednodušení režimu call-off stock se na ně nevztahuje.

2.3.4. *Vrácení zboží*



Situace:

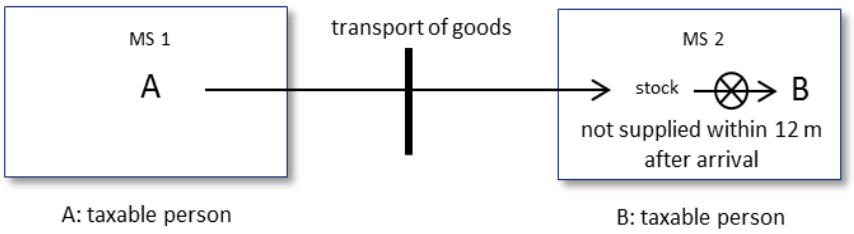
- Podnik A, usazený v členském státě 1 (a nikoli v členském státě 2), přepravuje v lednu zboží v režimu call-off stock do členského státu 2. Toto zboží je určeno pro podnik B, který je identifikován (usazení či jinak) v členském státě 2.
- V září téhož roku je dohodnuto, že podnik A převezme zpět zbývající zboží, které nebylo podnikem B prodáno nebo použito, a přepraví je z členského státu 2 zpět do členského státu 1.

Zacházení s režimem call-off stock z hlediska DPH:

- V lednu musí podnik A uvést přepravu zboží ve své evidenci (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 prováděcího nařízení).
- Ve svém souhrnném hlášení musí podnik A uvést identifikační číslo pro DPH podniku B, protože se jedná o osobu, pro kterou bylo zboží odesláno v režimu call-off stock (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH).
- V lednu musí určený pořizovatel uvést dopravení zboží do zásob ve své evidenci (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 prováděcího nařízení). V případě, že určený pořizovatel není skladovatelem, nemusí být podle čl. 54a odst. 2 druhého pododstavce prováděcího nařízení v evidenci určeného pořizovatele zaznamenáno datum ukončení přepravy. Údaj o tomto datu by pak museli správci daně zjistit v evidenci skladovatele, který je třetí osobou (pro daňové nebo obchodní účely, viz bod 2.5.19).
- Pokud jde o zboží, u něhož podnik B skutečně převzal vlastnické právo, použijí se pravidla stanovená v bodu 2.3.1.
- Co se týká zboží, u něhož podnik B vlastnické právo nepřevzal, ve vztahu mezi podniky A a B se nejedná o dodání zboží uvnitř Společenství, ani o pořízení zboží uvnitř Společenství.
- Pokud jde o vrácené zboží, podnik A neuskuteční rovněž žádné domnělé dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 17 směrnice o DPH v členském státě 1, ani dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 17 směrnice o DPH v členském státě 2, jestliže podnik A zaznamená návrat zboží do své evidence podle čl. 243 odst. 3 prvního pododstavce směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 písm. h) prováděcího nařízení (čl. 17a odst. 5 písm. b) směrnice o DPH).

- Podnik A musí uvést identifikační číslo pro DPH podniku B ve svém souhrnném hlášení a „označení“ udávající, že zboží bylo vráceno (čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH, neboť se jedná o „změnu poskytnutých údajů“[6]). Je třeba uvést, že se v případě vrácení zboží tento údaj v souhrnném hlášení nepovažuje za hmotněprávní podmínku pro zachování zjednodušení (viz také bod 2.5.6).
- Určený pořizovatel (nebo skladovatel v situaci uvedené v čl. 54a odst. 2 druhém pododstavci prováděcího nařízení) musí případně upravit svou evidenci (čl. 54a odst. 2 písm. e) prováděcího nařízení).

2.3.5. *Překročení dvanáctiměsíční lhůty*



Situace:

- Podnik A, usazený v členském státě 1 (a nikoli v členském státě 2), přepravuje dne 5. ledna roku N zboží v režimu call-off stock do členského státu 2. Zboží je do členského státu 2 dopraveno týž den. Toto zboží je určeno pro podnik B, který je identifikován (usazení či jinak) v členském státě 2.
- O rok později (rok N+1) nebylo zboží (nebo jeho část) ještě dodáno podniku B, je však stále na území členského státu 2[7].

Zacházení s režimem call-off stock z hlediska DPH:

- Podnik A musí uvést dne 5. ledna roku N přepravu zboží ve své evidenci (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 243 odst. 3 směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 prováděcího nařízení).
- Ve svém souhrnném hlášení musí podnik A uvést identifikační číslo pro DPH podniku B, protože se jedná o osobu, pro kterou bylo zboží odesláno v režimu call-off stock (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH).
- Určený pořizovatel musí uvést dne 5. ledna roku N dopravení zboží do zásob ve své evidenci (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 prováděcího nařízení). V případě, že určený pořizovatel není skladovatelem, nemusí být podle čl. 54a odst. 2 druhého pododstavce prováděcího nařízení v evidenci určeného pořizovatele zaznamenáno datum ukončení přepravy zboží. Údaj o tomto datu by pak museli správci daně zjistit v evidenci vedené

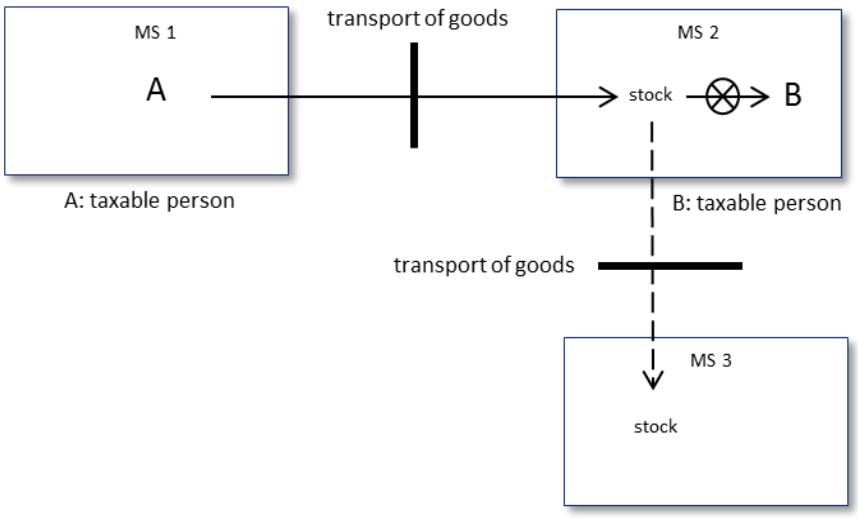
[6] Viz rovněž bod 2.5.22.

[7] Pokud jde o dvanáctiměsíční lhůtu, viz body 2.5.16 a 2.5.17.

skladovatelem, který je třetí osobou (pro daňové nebo obchodní účely, viz bod 2.5.19).

- Pokud jde o zboží, u něhož podnik B převzal vlastnické právo před uplynutím dvanáctiměsíční lhůty, použijí se pravidla stanovená v bodě 2.3.1.
- Do konce dne 6. ledna roku N+1 (pokud jde o správný výpočet dvanáctiměsíční lhůty, viz body 2.5.16 a 2.5.17) nepřevzal podnik B vlastnické právo ke zboží nebo jeho části. Pokud jde o zbývající zboží, ve vztahu mezi podniky A a B neexistuje dodání zboží uvnitř Společenství ani pořízení zboží uvnitř Společenství.
- Ode dne 7. ledna roku N+1, tedy ode dne následujícího po uplynutí dvanáctiměsíční lhůty, nejsou již podmínky pro režim call-off stock splněny a má se za to, že podnik A přemístil zbývající zboží podle článku 17 směrnice o DPH z členského státu 1 do členského státu 2 (čl. 17a odst. 4 směrnice o DPH).
- Má se za to, že podnik A uskutečnil v členském státě 1 dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně podle článku 17 směrnice o DPH a v členském státě 2 pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 21 směrnice o DPH. Zdanitelné plnění se uskuteční dne 7. ledna roku N+1 a vznik daňové povinnosti nastane nejpozději 15. února roku N+1 (články 67 a 69 směrnice o DPH). K vykázání pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 musí být podnik A identifikován pro účely DPH v členském státě 2.
- Podnik A musí vykázat domnělé dodání zboží uvnitř Společenství ve svém přiznání k dani v členském státě 1 a zahrnout plnění do souhrnného hlášení s tím, že se uvede pod svým identifikačním číslem pro účely DPH v členském státě 2 a uvede také základ daně u tohoto plnění (článek 76 směrnice o DPH).
- Podnik A musí z pořízení zboží uvnitř Společenství odvést splatnou DPH prostřednictvím přiznání k dani v členském státě 2.
- Evidence podniku A i evidence určeného pořizovatele musí jasně odrážet situaci zboží, u něhož byla překročena lhůta dvanácti měsíců (čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 písm. c) a odst. 2 písm. c) prováděcího nařízení).

2.3.6. <u>Zboží zaslané do jiného členského státu</u>



Situace:

- Podnik A, usazený v členském státě 1 (a nikoli v členském státě 2), přepravuje v lednu zboží v režimu konsignačního skladu do členského státu 2. Toto zboží je určeno pro podnik B, který je identifikován (usazení či jinak) v členském státě 2.
- V září téhož roku převezme podnik A zpět (část) zboží, které nebylo ze zásob dodáno podniku B, nepřepraví je však zpět do členského státu 1. Zboží se místo toho přepravuje do členského státu 3, kde se zboží skladuje na účet podniku A (situace v grafu).
- Tato situace se liší od situace, kdy je zbývající zboží přepravováno v rámci prodeje podniku C, což je podnik usazený v členském státě 3 (situace uvedená v bodě 2.3.3).

Zacházení s režimem call-off stock z hlediska DPH:

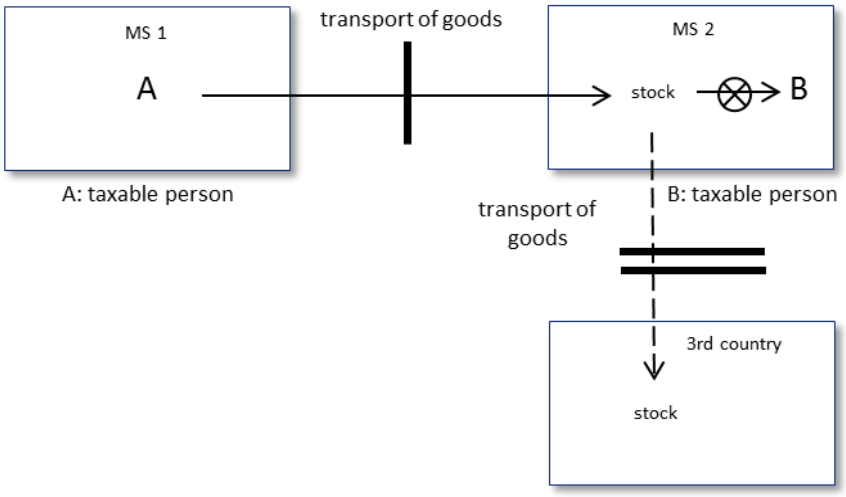
- V lednu musí podnik A uvést přepravu zboží ve své evidenci (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 prováděcího nařízení).
- Ve svém souhrnném hlášení musí podnik A uvést identifikační číslo pro DPH podniku B, protože se jedná o osobu, pro kterou bylo zboží odesláno v režimu call-off stock (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH).
- V lednu musí určený pořizovatel uvést dopravení zboží do zásob ve své evidenci (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 prováděcího nařízení). V případě, že určený pořizovatel není skladovatelem, nemusí být podle čl. 54a odst. 2 druhého pododstavce prováděcího nařízení v evidenci určeného pořizovatele zaznamenáno datum ukončení přepravy zboží. Údaj o tomto datu by pak museli správci daně zjistit v evidenci skladovatele, který je třetí osobou (pro daňové nebo obchodní účely, viz bod 2.5.19).
- Pokud jde o zboží, u něhož podnik B skutečně převzal vlastnické právo, použijí se pravidla stanovená v bodu 2.3.1.
- V září, kdy se zbývající zboží přepravuje do členského státu 3, přestanou být splněny podmínky režimu call-off stock, pokud jde o přepravu z členského státu 1 do členského státu 2. Proto dojde k přemístění zboží podle článku 17 směrnice o DPH z členského státu 1 do členského státu 2. Podmínky přestanou být splněny, a má se tudíž za to, že k přemístění dojde bezprostředně předtím, než jsou odeslání nebo přeprava do členského státu 3 zahájeny (čl. 17a odst. 7 třetí pododstavec směrnice o DPH).
- Pojem „bezprostředně předtím“ sice není ve směrnici o DPH výslovně vysvětlen, v rámci celkového fungování systému je však třeba mít za to, že se jedná o týž den jako den zahájení odeslání nebo přepravy do členského státu 3.
- Má se za to, že podnik A uskutečnil v členském státě 1 dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně (článek 17 směrnice o DPH) a v členském státě 2 pořízení zbývajícího zboží uvnitř Společenství (článek 21 směrnice o DPH). Zdanitelné plnění se uskuteční v září a vznik daňové povinnosti nastane nejpozději dne 15. října (články 67 a 69 směrnice o DPH). K vykázání pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 musí být podnik A identifikován pro účely DPH v členském státě 2.
- Podnik A musí vykázat dodání zboží ve svém přiznání k dani v členském státě 1 a zahrnout plnění do souhrnného hlášení s tím, že se uvede pod svým identifikačním

číslem pro účely DPH v členském státě 2 a uvede také základ daně u tohoto dodání (článek 76 směrnice o DPH).
- Podnik A musí z pořízení zboží uvnitř Společenství odvést splatnou DPH prostřednictvím přiznání k dani v členském státě 2.
- Podnik A musí uvést potřebné údaje ve své evidenci za účelem její aktualizace (čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 písm. g) prováděcího nařízení). Podnik B (nebo skladovatel v situaci uvedené v čl. 54a odst. 2 druhém pododstavci prováděcího nařízení – viz bod 2.5.19) musí rovněž svou evidenci aktualizovat (čl. 54a odst. 2 písm. e) prováděcího nařízení).

Další poznámky

- Podnik A uskuteční v souvislosti s přepravou zboží do členského státu 3 v září jiné přemístění, a to z členského státu 2 do členského státu 3. Má se tudíž za to, že podnik A v členském státě 2 uskutečnil dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně podle článku 17 směrnice o DPH a v členském státě 3 pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 21 směrnice o DPH. S ohledem na posledně uvedené zdanitelné plnění musí být identifikován pro účely DPH v členském státě 3. Údaje v přiznáních k dani a souhrnných hlášeních se řídí běžnými pravidly a jako takové nesouvisejí s pravidly pro zjednodušení režimu call-off stock.
- Může se stát, že tato druhá přeprava zboží z členského státu 2 do členského státu 3 spadá do oblasti působnosti pravidel týkajících se režimu call-off stock, pokud jsou splněny všechny nezbytné podmínky. To by však vyžadovalo, aby podnik A nebyl usazen v členském státě 3: musela by existovat stávající dohoda s určeným pořizovatelem, který by musel být identifikován v členském státě 3; podnik A by musel zaznamenat přepravu ve své evidenci a rovněž uvést nového určeného pořizovatele v souhrnném hlášení předloženém v členském státě 2. Každá takováto nová situace bude muset být posouzena zcela samostatně.
- V případě, že je zboží přímo prodáno podniku C (mimo režim call-off stock) v členském státě 3, se dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 a pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 3 řídí běžnými pravidly a opět se na ně nevztahují pravidla týkající se zjednodušení režimu call-off stock (viz také bod 2.3.3).

2.3.7. *Vyvezené zboží*



Situace:

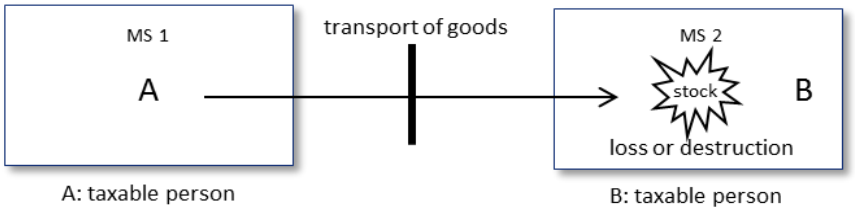
- Podnik A, usazený v členském státě 1 (a nikoli v členském státě 2), přepravuje v lednu zboží v režimu call-off stock do členského státu 2. Toto zboží je určeno pro podnik B, který je identifikován (usazení či jinak) v členském státě 2.
- V září téhož roku vyveze podnik A zboží, které nebylo dodáno podniku B, za účelem další činnosti mimo Evropskou unii.

Zacházení s režimem call-off stock z hlediska DPH:

- V lednu musí podnik A uvést přepravu zboží ve své evidenci (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 prováděcího nařízení).
- Ve svém souhrnném hlášení musí podnik A uvést identifikační číslo pro DPH podniku B, protože se jedná o osobu, pro kterou bylo zboží odesláno v režimu call-off stock (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH).
- V lednu musí určený pořizovatel uvést dopravení zboží do zásob ve své evidenci (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 prováděcího nařízení). V případě, že určený pořizovatel není skladovatelem, nemusí být podle čl. 54a odst. 2 druhého pododstavce prováděcího nařízení v evidenci určeného pořizovatele zaznamenáno datum ukončení přepravy zboží. Údaj o tomto datu by pak museli správci daně zjistit v evidenci skladovatele, který je třetí osobou (pro daňové nebo obchodní účely, viz bod 2.5.19).
- Pokud jde o zboží, u něhož podnik B skutečně převzal vlastnické právo, použijí se pravidla stanovená v bodu 2.3.1.
- V září, kdy se zbývající zboží přepravuje mimo území Evropské unie, přestanou být splněny podmínky režimu call-off stock. Přemístění tohoto zbývajícího zboží podle článku 17 směrnice o DPH se proto uskuteční z členského státu 1 do členského státu 2. Jelikož při vývozu přestanou být podmínky splněny, má se za to, že k přemístění dojde bezprostředně před odesláním nebo přepravou do třetí země (čl. 17a odst. 7 třetí pododstavec směrnice o DPH).

- Pojem „bezprostředně před“ sice není ve směrnici o DPH výslovně vysvětlen, v rámci celkového fungování systému je však třeba mít za to, že se jedná o týž den jako den, kdy byly odeslání nebo přeprava zahájeny.
- Má se za to, že podnik A uskutečnil v členském státě 1 dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně podle článku 17 směrnice o DPH a v členském státě 2 pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 21 směrnice o DPH. Zdanitelné plnění se uskuteční v září a vznik daňové povinnosti nastane nejpozději dne 15. října (články 67 a 69 směrnice o DPH). K vykázání pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 musí být podnik A identifikován pro účely DPH v členském státě 2.
- Podnik A musí vykázat dodání zboží uvnitř Společenství ve svém přiznání k dani v členském státě 1 a zahrnout plnění do souhrnného hlášení s tím, že se uvede pod svým identifikačním číslem pro účely DPH v členském státě 2 a uvede také základ daně u tohoto dodání (článek 76 směrnice o DPH).
- Podnik A musí z pořízení zboží uvnitř Společenství odvést splatnou DPH prostřednictvím přiznání k dani v členském státě 2.
- Podnik A musí uvést potřebné údaje ve své evidenci za účelem její aktualizace (čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 písm. g) prováděcího nařízení). Podnik B (nebo skladovatel v situaci uvedené v čl. 54a odst. 2 druhém pododstavci prováděcího nařízení – viz bod 2.5.19) musí rovněž svou evidenci aktualizovat (čl. 54a odst. 2 písm. e) prováděcího nařízení).

2.3.8. Zničení nebo ztráta zboží



Situace:

- Podnik A, usazený v členském státě 1 (a nikoli v členském státě 2), přepravuje v lednu zboží v režimu call-off stock do členského státu 2. Toto zboží je určeno pro podnik B, který je identifikován (usazení či jinak) v členském státě 2.
- V září téhož roku a předtím, než podnik B převzal vlastnické právo k veškerému přijatému zboží, je zbývající část zboží zničena při požáru.

Zacházení s režimem call-off stock z hlediska DPH:

- V lednu musí podnik A uvést přepravu zboží ve své evidenci (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 prováděcího nařízení).

- Ve svém souhrnném hlášení musí podnik A uvést identifikační číslo pro DPH podniku B, protože se jedná o osobu, pro kterou bylo zboží odesláno v režimu call-off stock (čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH).
- V lednu musí určený pořizovatel uvést dopravení zboží do zásob ve své evidenci (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 prováděcího nařízení). V případě, že určený pořizovatel není skladovatelem, nemusí být podle čl. 54a odst. 2 druhého pododstavce prováděcího nařízení v evidenci určeného pořizovatele zaznamenáno datum ukončení přepravy zboží. Údaj o tomto datu by pak museli správci daně zjistit v evidenci skladovatele, který je třetí osobou (pro daňové nebo obchodní účely, viz bod 2.5.19).
- Pokud jde o zboží, u něhož podnik B skutečně převzal vlastnické právo, použijí se pravidla stanovená v bodu 2.3.1.
- V září, kdy je zbývající zboží zničeno, přestanou být s ohledem na toto zboží splněny podmínky pro režim call-off stock. Má se tudíž za to, že se uskutečnilo přemístění zboží podle článku 17 směrnice o DPH z členského státu 1 do členského státu 2. Jelikož podmínky pro zjednodušení režimu call-off stock přestávají být splněny, má se za to, že k přemístění dochází ke dni, kdy bylo zboží skutečně zničeno, nebo v případě, že nebylo možné toto datum určit, ke dni, kdy bylo zjištěno zničení zboží (čl. 17a odst. 7 čtvrtý pododstavec směrnice o DPH).
- Má se za to, že podnik A uskutečnil v členském státě 1 dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně podle článku 17 směrnice o DPH a v členském státě 2, kde bylo zboží zničeno, pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 21 směrnice o DPH.
- Zdanitelné plnění se uskuteční v září a vznik daňové povinnosti nastane nejpozději dne 15. října (články 67 a 69 směrnice o DPH). K vykázání pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 musí být podnik A identifikován pro účely DPH v členském státě 2.
- Podnik A musí vykázat dodání zboží uvnitř Společenství ve svém přiznání k dani v členském státě 1 a zahrnout plnění do souhrnného hlášení s tím, že se uvede pod svým identifikačním číslem pro účely DPH v členském státě 2. Základem daně je kupní cena, nebo není-li k dispozici, nákladová cena zboží (článek 76 směrnice o DPH).
- Podnik A musí z pořízení zboží uvnitř Společenství odvést splatnou DPH prostřednictvím přiznání k dani v členském státě 2. Použijí se ustanovení čl. 185 odst. 2 směrnice o DPH a zničení zboží nepovede k vyloučení nebo omezení nároku na odpočet DPH z pořízení zboží uvnitř Společenství, pokud je toto zničení „řádně doloženo nebo potvrzeno“.
- Podnik A musí uvést potřebné údaje ve své evidenci za účelem její aktualizace (čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 písm. g) prováděcího nařízení). Podnik B (nebo skladovatel v situaci uvedené v čl. 54a odst. 2 druhém pododstavci prováděcího nařízení – viz bod 2.5.19) musí rovněž svou evidenci aktualizovat (čl. 54a odst. 2 písm. f) prováděcího nařízení).

2.4. Zjednodušení režimu call-off stock a vnitrostátní předpisy o DPH

Zjednodušující opatření pro režim call-off stock stanovený v článku 17a směrnice o DPH vstupuje v platnost od 1. ledna 2020 a mají je uplatňovat všechny členské státy. To znamená, že všechny ostatní možné vnitrostátní úpravy týkající se režimu call-off stock, které se odchylují od článků 17 a 17a směrnice o DPH, nejsou v souladu s právem EU. Členské státy nemají možnost uplatňovat takováto odchylná vnitrostátní pravidla ve

vztahu k přeshraničním situacím týkajícím se režimu call-off stock, a to ani v případě, jsou-li tyto vnitrostátní předpisy širší nebo flexibilnější pro podniky než pravidla stanovená v článcích 17 a 17a směrnice o DPH.

2.5. Podrobné otázky vyplývající z těchto ustanovení

2.5.1. Pokyny schválené výborem pro DPH

Pokyny přijaté na 113. zasedání výboru pro DPH dne 3. června 2019

3.	NOVÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY – ZÁLEŽITOSTI TÝKAJÍCÍ SE PROVÁDĚNÍ NEDÁVNO PŘIJATÝCH PŘEDPISŮ EU O DPH
3.1	Původ: Komise
Odkazy:	články 17a, 36a, čl. 138 odst. 1 a 1a, čl. 243 odst. 3 a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH články 45a a 54a prováděcího nařízení k DPH
Věc:	provádění balíčku „rychlých řešení“: směrnice Rady (EU) 2018/1910 a prováděcí nařízení Rady (EU) 2018/1912 (dokument taxud.c.1(2019)3533969 – pracovní dokument č. 968)

Dokument B – taxud.c.1(2019)7898019 pracovní dokument č. 973

Režim call-off stock: Jak řešit malé ztráty (bod 3.1.1)[8]

Výbor pro DPH téměř jednomyslně souhlasí s tím, že malé ztráty zboží v režimu call-off stock (článek 17a směrnice o DPH), které vyplývají ze skutečné povahy zboží, z nepředvídatelných okolností nebo z povolení či pokynů příslušných orgánů, nevedou k přemístění tohoto zboží ve smyslu článku 17 směrnice o DPH.

Výbor pro DPH se se souhlasem velké většiny dále shoduje na tom, že pro účely režimu call-off stock se „malými ztrátami“ rozumějí ztráty nižší než 5 % z hlediska hodnoty nebo množství celkového stavu zásob ke dni (po dopravení zboží na místo skladování), kdy bylo zboží skutečně odstraněno nebo zničeno, nebo nelze-li tento den určit, ke dni, kdy bylo zjištěno, že je zboží zničeno nebo že chybí.

Dokument C – taxud.c.1(2019)7898957 pracovní dokument č. 974

Režim call-off stock: Zda lze považovat sklad v režimu call-off stock za stálou provozovnu dodavatele (bod 3.1.2)[9]

1. Výbor pro DPH jednomyslně potvrzuje, že se zjednodušení režimu call-off stock stanovené v článku 17a směrnice o DPH uplatní bez ohledu na to, zda je osoba povinná k dani, která zboží přemísťuje (dále jen „dodavatel“), identifikována pro účely DPH v členském státě, do kterého bylo zboží v rámci tohoto režimu přepraveno.

2. Pokud však má dodavatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu v členském státě ukončení přepravy zboží, výbor pro DPH jednomyslně potvrzuje, že se zjednodušení režimu call-off stock stanovené v článku 17a směrnice o DPH nepoužije.

---

8 Tento nadpis odkazuje na příslušnou část pracovního dokumentu výboru pro DPH č. 968.

9 Tento nadpis odkazuje na příslušnou část pracovního dokumentu výboru pro DPH č. 968.

Výbor pro DPH jednomyslně souhlasí s tím, že tomu tak bude bez ohledu na to, zda se stálá provozovna dodavatele skutečně účastní (ve smyslu článku 192a směrnice o DPH) dodání zboží dodavatelem.

3. Výbor pro DPH jednomyslně souhlasí s tím, že pokud sklad, do kterého je zboží přepravováno v režimu call-off stock, vlastní a provozuje osoba nebo jiné osoby, které nejsou dodavatelem, nepovažuje se tento sklad za stálou provozovnu dodavatele.

4. Výbor pro DPH velkou většinou souhlasí s tím, že pokud sklad, do něhož je zboží dopravováno z jiného členského státu za účelem dodání tohoto zboží v pozdější fázi určenému zákazníkovi, vlastní (nebo pronajímá) a přímo řídí dodavatel vlastními prostředky vyskytujícími se v členském státě, ve kterém se sklad nachází, považuje se tento sklad za jeho stálou provozovnu.

Pokud však sklad neřídí dodavatel vlastními prostředky nebo pokud se tyto prostředky skutečně nevyskytují v členském státě, v němž se sklad nachází, souhlasí výbor pro DPH velkou většinou s tím, že bez ohledu na skutečnost, že sklad vlastní (nebo pronajímá) dodavatel, nemůže být považován za stálou provozovnu.

2.5.2. Je zjednodušení režimu call-off stock povinným systémem? Může se podnik rozhodnout, že ho nepoužije?

Zjednodušení je použitelné za předpokladu, že jsou splněny všechny podmínky stanovené v čl. 17a odst. 2 směrnice o DPH. Pokud z nějakého důvodu není jedna z podmínek splněna, dochází k „přemístění“ ve smyslu článku 17 směrnice o DPH, což povede k dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě zahájení přepravy a k pořízení zboží uvnitř Společenství (podle článku 21 směrnice o DPH) v členském státě ukončení přepravy.

Systém jako takový proto není povinný, protože podnik se může pro používání či nepoužívání zjednodušení režimu call-off stock rozhodnout tím, že splní, nebo nebude splňovat nezbytné podmínky stanovené pro tento režim v článku 17a směrnice o DPH. Nejsou-li tyto podmínky splněny, přemístění zboží do jiného členského státu spadá do oblasti působnosti článků 17 a 21 směrnice o DPH a následné dodání určenému pořizovateli se bude považovat za domácí dodání v členském státě, do něhož je zboží dopraveno. To samozřejmě znamená, že dodavatel bude muset být identifikován pro účely DPH v tomto členském státě. Toto identifikační číslo pro účely DPH musí dodavatel / osoba povinná k dani přepravující zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu použít při vykazování domnělého pořízení zboží uvnitř Společenství v souvislosti s „přemístěním“ vlastního zboží a jeho následným dodáním. Hlavním účelem zjednodušení samozřejmě bylo zabránit tomu, aby dodavatel musel být identifikován v členském státě, do kterého bylo zboží přepraveno.

2.5.3. Jaký je vztah mezi články 17 a 17a směrnice o DPH?

Ustanovení čl. 17 odst. 1 směrnice o DPH definuje pojem „přemístění do jiného členského státu“ a staví je na roveň dodání zboží (po němž má následovat domnělé pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 21 směrnice o DPH).

V čl. 17 odst. 2 směrnice o DPH je vyjmenována řada výjimek, podle nichž nelze přepravu zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu považovat za „přemístění do jiného členského státu“. V tomto případě se přeprava zboží nepovažuje za dodání zboží (obecně se na toto odkazuje jako na „nepřemístění“).

Článek 17a směrnice o DPH stanoví pro účely tohoto ustanovení pojem „režim call-off stock“. Pro „režim call-off stock“ ve smyslu článku 17a směrnice o DPH je třeba splnit několik podmínek. V takovém případě se „režim call-off stock“ nepovažuje za dodání zboží.

Bylo by možné položit otázku, zda by v případě, že podmínky pro režim call-off stock přestanou být splněny, bylo možné přejít z článku 17a směrnice o DPH na čl. 17 odst. 2 zmíněné směrnice a uplatnit „nepřemístění“. Jinými slovy, zda lze předpokládat, že osoba povinná k dani může poté, co začala uplatňovat režim call-off stock, toto změnit a tvrdit, že pokud přestanou platit podmínky pro toto zjednodušení, je použitelná jedna ze zvláštních situací uvedených v čl. 17 odst. 2 směrnice o DPH.

Podle názoru útvarů Komise by to nebylo možné s ohledem na znění čl. 17a odst. 7 směrnice o DPH, který stanoví, že v případě, že přestanou být splněny podmínky pro zjednodušení režimu call-off stock, „má se za to, že dochází k přemístění zboží podle článku 17“. Jedinými situacemi, kdy se jedná o přemístění, jsou ve skutečnosti situace, na něž se vztahuje čl. 17 odst. 1 směrnice o DPH, neboť podle doslovného znění čl. 17 odst. 2 směrnice o DPH se toto ustanovení zabývá situacemi, které se „nepovažují za přemístění do jiného členského státu“.

2.5.4. Musí/může se podnik uskutečňující přemístění zboží v případě, že se neuplatní zjednodušení režimu call-off stock, vždy registrovat pro účely DPH v členském státě ukončení přepravy zboží v souvislosti s pořízením zboží uvnitř Společenství uskutečněným v tomto členském státě? Jaká je situace v případě, že tato pořízení zboží uvnitř Společenství jsou osvobozena od daně?

Otázka, která je předmětem tohoto bodu, je sice vznesena v rámci zjednodušení režimu call-off stock, je však širší a ve skutečnosti se týká povinnosti registrace pro účely DPH v členském státě, ve kterém se uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně podle čl. 140 písm. c) směrnice o DPH. Z tohoto důvodu se příslušné pokyny k této otázce nacházejí v bodu 4.3.1 vysvětlivek pod názvem *„Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně: v kombinaci s volitelným přenesením daňové povinnosti podle článku 194 (bod 3.3.3)“*.

Pro jasné pochopení této záležitosti je třeba nejprve vysvětlit toto:

1) Podle článku 194 směrnice o DPH mohou členské státy určit, že v případě, že dodavatel není usazen na jejich území, je osobou povinnou odvést daň pořizovatel (což se obecně označuje jako „přenesení daňové povinnosti“). V takovém případě odvádí DPH pořizovatel (namísto dodavatele) a příslušnou částku si ve stejném přiznání k dani odečte.

2) Podle čl. 140 písm. c) směrnice o DPH je pořízení zboží uvnitř Společenství osvobozeno od DPH, pokud je podle kritérií uvedených v článcích 170 a 171 směrnice o DPH pořizovatel zboží za všech okolností oprávněn k plné náhradě daně splatné z pořízení zboží uvnitř Společenství. Jedním z kritérií uvedených ve výše zmíněných článcích je to, že dotyčná osoba neposkytuje v členském státě, ve kterém došlo k pořízení zboží uvnitř Společenství, žádné jiné plnění, než jsou plnění, u nichž byl za osobu povinnou odvést daň určen pořizovatel.

Pokud dojde k „přemístění“ zboží z členského státu 1 do členského státu 2, po němž následuje další dodání tohoto zboží v členském státě 2, přičemž nejsou splněny podmínky stanovené v článku 17a směrnice o DPH pro zjednodušení režimu call-off stock, může

kombinace článků 17, 21 a 194 (pokud členský stát 2 využil možnost uvedenou v tomto ustanovení) vést k i) dodání zboží podle článku 17 směrnice o DPH v členském státě 1 uskutečněnému osobou povinnou k dani přepravující zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu; ii) domnělému pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 21 směrnice o DPH uskutečněnému v členském státě 2 osobou povinnou k dani, která přepravuje zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu; iii) následnému „domácímu“ dodání v rámci přenesení daňové povinnosti, v souvislosti s nímž bude osobou povinnou k dani pořizovatel. Domnělé pořízení zboží uvnitř Společenství uvedené v bodě ii) tedy bude osvobozeno od daně podle čl. 140 písm. c) směrnice o DPH (pokud by osoba uskutečňující pořízení zboží uvnitř Společenství měla v případě zdanění nárok na vrácení celé DPH z tohoto pořízení zboží uvnitř Společenství).

Byla vznesena otázka, zda by v situaci popsané v předchozím odstavci podnik uskutečňující přemístění zboží mohl nebo měl být identifikován pro účely DPH v souvislosti s pořízením zboží uvnitř Společenství osvobozeným od daně, které se uskuteční v členském státě ukončení přepravy zboží.

Na tuto otázku je třeba odpovědět tak, že i když je pořízení zboží uvnitř Společenství od daně osvobozeno, musí být podnik registrován pro účely DPH v členském státě, v němž se pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečnilo (podle čl. 214 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH). Podniky nemohou být této povinnosti zproštěny (podle článku 272 směrnice o DPH) a členské státy nemohou registraci odmítnout.

Tato registrace by mohla být nezbytná rovněž pro účely čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH (ve znění platném od 1. ledna 2020), podle něhož je osvobození domnělého dodání zboží uvnitř Společenství uskutečněného v členském státě zahájení přepravy zboží osobou povinnou k dani, která přepravuje zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu, od DPH podmíněno tím, že tato osoba je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě.

2.5.5. *Kdy je podnik, který odesílá zboží z jednoho členského státu do druhého v rámci zjednodušení režimu call-off stock, povinen zaregistrovat se pro účely DPH v členském státě ukončení přepravy zboží?*

V rámci zjednodušení režimu call-off stock se dodavatel (osoba povinná k dani, která přepravuje zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu) vyhne registraci k DPH (jakož i podání přiznání k dani a odvodu splatné DPH) v členském státě, do něhož přepravuje zboží za účelem jeho dodání v pozdější fázi určenému pořizovateli.

Pokud však podmínky nezbytné pro existenci režimu call-off stock přestanou být splněny, dodavatel je povinen neprodleně se zaregistrovat pro účely DPH.

Existují situace, kdy je pro dodavatele předvídatelné, že bude povinen zaregistrovat se pro účely DPH v členském státě, do něhož dopravoval zboží v režimu call-off stock: například v případě, kdy bude brzy překročena lhůta dvanácti měsíců. Stejně tak v případě, že se dodavatel rozhodne dodat zboží třetí osobě nebo zaslat zboží do jiného členského státu.

Proto se s ohledem na možnou délku vnitrostátních postupů spojených s registrací k DPH doporučuje, aby dodavatel požádal o registraci k DPH, jakmile zjistí, že se na něj zjednodušení již nebude vztahovat.

Existují samozřejmě situace, kdy dodavatel nemůže předem vědět, že bude povinen se zaregistrovat k DPH: například v případech zničení nebo krádeže zboží. Je důležité

zdůraznit, že by dodavatel jednající v dobré víře neměl být v takových situacích penalizován a že by měla být dodržována neutralita daně.

2.5.6. Rozdíl mezi „podmínkami nezbytnými pro uplatnění zjednodušení režimu call-off stock“ a „dodatečnými povinnostmi spojenými se zjednodušením režimu call-off stock“

Je třeba rozlišovat mezi podmínkami, které musí být nutně splněny pro existenci režimu call-off stock (hmotněprávní podmínky), na jedné straně a dodatečnými povinnostmi spojenými s tímto režimem na straně druhé. První z nich jsou podmínky stanovené v čl. 17a odst. 2 směrnice o DPH; není-li některá z nich splněna, je důsledkem to, že se zjednodušení režimu call-off stock podle článku 17a směrnice o DPH neuplatní. Dodatečnými povinnostmi jsou jakékoli další povinnosti stanovené právními předpisy v souvislosti se zjednodušením režimu call-off stock; skutečnost, že některá z nich není splněna, nebrání uplatňování tohoto zjednodušení, i když v tomto případě mohou platit vnitrostátní sankce.

Příklad: Dodavatel musí podle čl. 17a odst. 2 písm. d) směrnice o DPH uvést přepravu zboží v režimu call-off stock ve své evidenci (viz čl. 243 odst. 3 první pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 prováděcího nařízení) a v souhrnném hlášení uvést identifikační číslo pro DPH určeného pořizovatele (čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH). Jedná se o některé z podmínek (uvedených v čl. 17a odst. 2 směrnice o DPH), které musí být splněny za účelem uplatnění zjednodušení.

V tomto příkladu musí také pořizovatel uvést „popis a množství zboží určeného této osobě“ ve své evidenci (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 písm. b) prováděcího nařízení). To však není podmínkou pro uplatnění zjednodušení podle čl. 17a odst. 2 směrnice o DPH; jedná se pouze o povinnost vyplývající z čl. 243 odst. 3 směrnice o DPH. Nesplnění této povinnosti nebrání použití režimu call-off stock. V tomto případě lze samozřejmě uplatnit vnitrostátní sankce.

V případě vrácení a nahrazení je třeba na podmínky uvedené v čl. 17a odst. 5 směrnice o DPH v prvním případě a v čl. 17a odst. 6 směrnice o DPH ve druhém případě nahlížet jako na hmotněprávní podmínky nezbytné pro další uplatňování režimu call-off stock. Jinými slovy, v případech vrácení a nahrazení se má za to, že dochází k přemístění ve smyslu článku 17 směrnice o DPH, ledaže jsou splněny výše uvedené podmínky.

2.5.7. Může být zjednodušení uplatněno v případě, kdy je dodavatel registrován pro účely DPH (ale není usazen) v členském státě, do něhož je zboží zasíláno?

Právní předpisy stanoví, že by dodavatel neměl mít sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu v členském státě, do kterého je zboží odesláno nebo přepraveno (čl. 17a odst. 2 písm. b) směrnice o DPH). To znamená, že registrace dodavatele k DPH v členském státě, kde jsou umístěny zásoby, sama o sobě pro vyloučení použití zjednodušení nepostačuje; rozhodující je, zda má v tomto členském státě sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu.

2.5.8. Může být zjednodušení uplatněno v případě, kdy je určený pořizovatel registrován pro účely DPH (ale není usazen) v členském státě, do něhož je zboží zasíláno?

Dále je stanoveno, že osoba, jíž je zboží určeno k dodání, musí být identifikována pro účely DPH v členském státě, kde jsou umístěny zásoby (čl. 17a odst. 2 písm. c) směrnice o

DPH). Není proto nutné, aby byl určený pořizovatel usazen v členském státě skladování; stačí identifikační číslo pro DPH.

2.5.9. Může zjednodušení platit v případě, že přepravu provádí na účet dodavatele určený pořizovatel?

V čl. 17a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH se uvádí, že zboží musí být odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo „třetí osobou na jeho účet“. Není blíže stanoveno, kdo by měl být touto „třetí osobou“.

Právní text nevylučuje, že dotyčnou třetí osobou může být určený pořizovatel, je však třeba zdůraznit, že v tomto případě by měl určený pořizovatel přepravit zboží „na účet“ dodavatele, což znamená, že dodavatel je během přepravy a v době skladování zboží ve skladu stále vlastníkem zboží. Pokud by tomu tak nebylo, nejednalo by se o režim call-off stock, nýbrž přímo o dodání zboží uvnitř Společenství, po němž následuje pořízení zboží uvnitř Společenství. Dodavatel je samozřejmě povinen daňové správě prokázat, že jsou splněny podmínky pro zjednodušení režimu call-off stock.

2.5.10. Co je třeba považovat za „dodání“ určenému pořizovateli?

Podle čl. 17a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH je zboží odesláno nebo přepraveno „za účelem jeho dodání“ v pozdější fázi určenému pořizovateli. Pojem „dodání“ je třeba chápat v tomto kontextu spíše ve smyslu článku 14 směrnice o DPH než na základě vnitrostátního občanského práva. To zahrnuje převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, ale i další případy uvedené v čl. 14 odst. 2 směrnice o DPH. V praxi bude použití některých situací uvedených v článku 14 směrnice o DPH (např. převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci) spíše výjimečné nebo nebude v souvislosti s režimem call-off stock uplatněno vůbec.

Nicméně jedním konkrétním případem, který se pravděpodobně v praxi v souvislosti s režimem call-off stock vyskytne, je situace „komisionáře“ (čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH). Takovýto „komisionář“ obdrží provizi, která je splatná v případě prodeje zboží. Pro účely DPH se jedná o „dodání“ vlastníkem zboží „komisionáři“, i když podle občanského práva tomu tak nemusí být. Další „dodání“ se pro účely DPH uskuteční také mezi „komisionářem“ a pořizovatelem zboží.

Mohlo by dojít k situaci, kdy je určený pořizovatel „komisionářem“, který má více zákazníků a přebírá ze zásob zboží, jež má být těmto zákazníkům prodáno. Byla vznesena otázka, zda by se na tuto situaci vztahovalo zjednodušení režimu call-off stock.

Odpověď zní, že pokud se má za to, že se dodání zboží pro účely DPH uskutečnilo v rámci konceptu „komisionáře“, byl by režim call-off stock použitelný, jsou-li splněny všechny podmínky. Jinými slovy, „osobou povinnou k dani, jíž je zboží určeno k dodání“, na kterou se odkazuje v čl. 17a odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, může být komisionář ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH.

2.5.11. Může se zjednodušení použít ve vztahu k několika určeným pořizovatelům?

Je skutečně možné, že dodavatel odesílá nebo přepravuje zboží několika určeným pořizovatelům. V takovém případě musí být splněny podmínky pro použití režimu call-off stock u každého pořizovatele. Zejména je důležité, aby bylo zboží identifikováno jako určené pro určitého pořizovatele. Každý určený pořizovatel musí mimoto ve své evidenci

uvést „popis a množství zboží určeného této osobě“ (čl. 54a odst. 2 písm. b) prováděcího nařízení) a dodavatel musí ve své evidenci uvést hodnotu, popis a množství zboží odpovídající každému z určených pořizovatelů (čl. 54a odst. 1 písm. b) a d) prováděcího nařízení).

2.5.12. Měla by v případě nahrazení být nová smlouva uzavřena již v okamžiku, kdy je první smlouva zrušena?

Vyžaduje se, aby byla smlouva s novým určeným pořizovatelem uzavřena před skončením platnosti smlouvy s předchozím určeným pořizovatelem, nebo současně se skončením platnosti této smlouvy. V tomto smyslu by neměla mezi oběma obdobími existovat „časová mezera“, kdy zboží zůstává v členském státě ukončení přepravy, aniž by se na ně vztahoval režim call-off stock. Pokud by k tomu došlo, uskutečnilo by se domnělé dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 17 směrnice o DPH a domnělé pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 21 směrnice o DPH provedené osobou povinnou k dani, která přepravila zboží z jednoho členského státu do jiného, a „nahrazení“ (ve smyslu zjednodušení režimu call-off stock podle čl. 17a odst. 6 směrnice o DPH) by nebylo možné.

2.5.13. Je možné částečné nahrazení?

Částečné nahrazení, kdy je u části zboží, na něž se vztahuje původní dohoda o režimu call-off stock, určený pořizovatel nahrazen jiným pořizovatelem ve stejném členském státě, je skutečně možné. Musí být splněny stejné podmínky a v této souvislosti by smlouva měla být uzavřena před skončením platnosti původní smlouvy, pokud jde o zboží, jehož se nahrazení týká, nebo současně se skončením platnosti této smlouvy.

V případě takovéhoto částečného nahrazení musí být identifikační číslo pro DPH nového určeného pořizovatele uvedeno v souhrnném hlášení za období, ve kterém došlo k nahrazení (bez hodnoty zboží) podle čl. 17a odst. 6 směrnice o DPH (ve spojení s čl. 17a odst. 2 písm. d) směrnice o DPH) a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH. V souhrnném hlášení za období nahrazení to představuje nový údaj, na nějž se nemá nahlížet jako na opravu předchozího souhrnného hlášení, v němž byl zmíněn původní určený pořizovatel (nyní „nahrazený“). V případě, že se nahrazení nebo částečné nahrazení uskuteční ve stejném vykazovaném období, v němž dojde k přepravě zboží pro původního určeného pořizovatele, pak by v souhrnném hlášení mělo být uvedeno identifikační číslo pro DPH určeného pořizovatele a na dalším řádku identifikační číslo pro DPH určeného pořizovatele i osoby, která jej nahrazuje, což odráží počáteční přepravu i pozdější nahrazení (viz také bod 2.5.21).

Částečné nahrazení musí dodavatel zaznamenat v evidenci podle čl. 243 odst. 3 prvního pododstavce směrnice o DPH a čl. 54a odst. 1 prováděcího nařízení. Rovněž nový určený pořizovatel musí splnit své povinnosti týkající se evidence (čl. 243 odst. 3 druhý pododstavec směrnice o DPH a čl. 54a odst. 2 prováděcího nařízení).

2.5.14. Jaký je význam pojmu „ostatní příslušné podmínky“ pro nahrazení? Který okamžik je třeba vzít v úvahu?

V čl. 17a odst. 6 směrnice o DPH se stanoví, že v případě, kdy je určený pořizovatel nahrazen jinou osobou, toto nahrazení je zaznamenáno v evidenci dodavatele a „všechny ostatní příslušné podmínky“ jsou splněny (podle odstavce 2 článku 17a směrnice o DPH), nedochází k dodání ve smyslu článku 17 směrnice o DPH. Jinými slovy, v případě „nahrazení“ musí být splněny stejné podmínky jako u původního režimu call-off stock.

Je však třeba chápat, že tyto podmínky by měly být posouzeny přiměřeně (proto slovo „příslušné“ v právním textu) a obvykle v okamžiku nahrazení, a nikoli v okamžiku původní přepravy. Například „dohoda“ uvedená v čl. 17a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH mezi dodavatelem a novým určeným pořizovatelem musí existovat v okamžiku nahrazení, nikoli však v okamžiku původní přepravy. Dále je třeba uvést, že například nový určený pořizovatel musí být v členském státě, kde jsou umístěny zásoby, registrován v době nahrazení, nikoli však nutně v době počáteční přepravy. Dodavatel musí rovněž uvést identifikační číslo pro DPH nového určeného pořizovatele v souhrnném hlášení za období, v němž k nahrazení došlo, nikoli však v souhrnném hlášení za období počáteční přepravy. Dále je zřejmé, že nahrazení není spojeno s žádnou „novou přepravou“ zboží, jelikož relevantní je původní přeprava tohoto zboží.

Jak však již bylo uvedeno v bodu 2.3.2, dvanáctiměsíční lhůta uvedená v čl. 17a odst. 4 směrnice o DPH začíná běžet v okamžiku původního režimu call-off stock a v okamžiku nahrazení nezačíná běžet znovu. Celkově může zboží v režimu call-off stock zůstat nejvýše dvanáct měsíců.

2.5.15. Jak naložit s vícenásobným nahrazením?

Zvláštní situace nastává v případě, kdy dochází k několika nahrazením. K tomu může dojít v jediném vykazovaném období pro souhrnné hlášení, nebo v různých obdobích. Otázkou, jak by mělo být toto vykázáno v příslušném souhrnném hlášení, se podrobněji zabývá bod 2.5.20.

2.5.16. Jak určit dvanáctiměsíční lhůtu?

V čl. 17a odst. 4 směrnice o DPH se stanoví dvanáctiměsíční lhůta „od ukončení přepravy zboží v členském státě, do kterého bylo odesláno nebo přepraveno“. Pro praktické provádění tohoto článku je nezbytné stanovit, zda se „ukončení přepravy“ v tomto ustanovení vztahuje na okamžik, kdy zboží vstupuje na území členského státu určení, nebo na okamžik, kdy je zboží dopraveno do skladu, v němž bude v tomto členském státě uskladněno. Ačkoli to právní předpisy výslovně nestanoví, zdá se, že „ukončení přepravy“ ve smyslu čl. 17a odst. 4 směrnice o DPH označuje dopravení zboží do skladu, kde je zboží skladováno v členském státě určení. To odpovídá povinnosti uvést v evidenci datum, kdy je zboží dopraveno do skladu, podle čl. 54a odst. 1 písm. c) a odst. 2 písm. c) prováděcího nařízení. Dále to dokládá skutečnost, že pro strany může být obtížné znát přesné datum vstupu do členského státu určení. Kritérium týkající se „dopravení do skladu“ je proto více v souladu se zásadou právní jistoty.

Pro výpočet samotné dvanáctiměsíční lhůty nebyla stanovena žádná konkrétní pravidla. Proto jsou použitelná obecná pravidla EU pro lhůty, data a termíny (nařízení (EHS, Euratom) č. 1182/71). To znamená, že dvanáctiměsíční lhůta začíná běžet první hodinu prvního dne období a skončí uplynutím poslední hodiny téhož dne jako den, od kterého běží. Za tímto účelem je „prvním dnem období“ den následující po dni, kdy byla přeprava zboží ukončena.

Praktický příklad: Přeprava zboží v režimu call-off stock začíná v pondělí 6. ledna 2020 z členského státu A do členského státu B a zboží je týž den dopraveno do skladu v členském státě B. Dvanáctiměsíční lhůta začíná běžet v úterý 7. ledna 2020 (00:00) a končí na konci čtvrtka 7. ledna 2021 (24:00).

2.5.17. Jak určit dvanáctiměsíční lhůtu v případě volně loženého zboží?

Byl vznesen dotaz, které účetní metody [LIFO (pravidlo „last in, first out“) nebo FIFO (pravidlo „first in, first out“)] mají být použity ke stanovení dvanáctiměsíční lhůty v případě „volně loženého“ zboží. Právní předpisy týkající se režimu call-off stock v tomto ohledu žádné pravidlo neobsahují. Zdá se však, že v praxi by byla nejvhodnějším systémem k prokázání doby, po kterou bylo volně ložené zboží drženo v režimu call-off stock, metoda FIFO.

Určení dvanáctiměsíční lhůty musí být provedeno ve vztahu ke každému určenému pořizovateli jednotlivě. To je sice ve většině případů zřejmé, avšak v případě volně loženého zboží se může vyskytnout zvláštní situace, například uložení zboží v jedné fyzické nádrži, která se používá pro dva určené pořizovatele.

Příklad: Olej v režimu call-off stock je umístěn v jedné nádrži pro dva různé určené pořizovatele, jmenovitě A a B, ve stejném členském státě. Otázkou je, jak má být vypočtena lhůta dvanácti měsíců.

Datum	určeno pro A	určeno pro B	vyžádání pořizovatelem A	vyžádání pořizovatelem B	objem nádrže	12měsíční lhůta
10. 1. 2020	5 000 l				5 000 l	
15. 3. 2020		3 000 l			8 000 l	
16. 5. 2020			3 000 l		5 000 l	
18. 8. 2020				2 000 l	3 000 l	
11. 1. 2021 (24:00)					3 000 l	X pro A
16. 3. 2021					3 000 l	X pro B

Lhůta dvanácti měsíců uplyne dne 11. ledna 2021 (24:00), pokud jde o zbývajících 2 000 litrů (z celkem 3 000 litrů), které jsou určeny pro pořizovatele A. Od tohoto okamžiku musí být dodavatel registrován pro účely DPH v členském státě, ve kterém je nádrž umístěna. Pro dalších zbývajících 1 000 litrů určených pro pořizovatele B by dvanáctiměsíční lhůta uplynula dne 16. března 2021 (24:00).

Pokud jde o registraci dodavatele v rámci příkladu, viz bod 2.5.7.

2.5.18. V jakém formátu může nebo by měla být evidence vedena?

Právní předpisy týkající se režimu call-off stock nestanoví, v jakém formátu by měla být evidence vedena. V tomto ohledu musí příslušné podmínky stanovit členské státy. Lze však přiměřeně očekávat, že členské státy budou uplatňovat určitou flexibilitu a nebudou ukládat příliš přísná omezení, například pouze samostatnou evidenci založenou na listinných dokladech, nýbrž budou akceptovat například také elektronickou evidenci.

Zdá se rovněž, že by měly být akceptovány různé formy elektronické evidence. Zásadním prvkem v tomto ohledu je, že příslušné údaje jsou pro daňovou správu snadno dostupné a daňová správa by měla mít možnost tyto údaje bez problémů získat z elektronického systému osoby povinné k dani.

Nemělo by být také vyloučeno, že pro několik skladů, v nichž je uskladněno zboží pro jednoho či více určených pořizovatelů, je vedena jedna evidence. V takových případech by mělo být velmi jasně uvedeno rozlišení mezi jednotlivými sklady a každým určeným pořizovatelem.

2.5.19. Mohou členské státy uložit další povinnosti v souvislosti s evidencí skladovatele v případě, že je třetí osobou?

Jestliže se skladovatel liší od určeného pořizovatele, lze mít za to, že užitečný výklad čl. 54a odst. 2 prováděcího nařízení vyžaduje, aby skladovatel vedl evidenci, která odráží prvky uvedené v písmenech c), e) a f) uvedeného ustanovení. To by jako takové nemělo pro skladovatele představovat další zátěž, neboť tyto údaje budou muset být uvedeny v evidenci vedené pro obchodní účely. V tomto ohledu jsou v zásadě možné konkrétní daňové povinnosti skladovatele na základě článku 273 směrnice o DPH („Členské státy mohou uložit další povinnosti“). Veškeré další povinnosti skladovatele, který je třetí osobou, by měly být každopádně přiměřené a odůvodněné.

2.5.20. Jak se v souhrnném hlášení vykazuje režim call-off stock a nahrazení (nebo několik nahrazení), jež se uskuteční v rámci stejného vykazovaného období pro souhrnné hlášení? (Totéž pro zboží v režimu call-off stock a vrácení zboží v témže vykazovaném období pro souhrnné hlášení)

Podle čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH musí být v souhrnném hlášení zohledněno jak původní přemístění zboží v režimu call-off stock, tak i „veškeré změny poskytnutých údajů“ (podrobnější vysvětlení tohoto pojmu viz bod 2.5.22). To znamená, že v souhrnném hlášení musí být zohledněno přemístění zboží v rámci režimu call-off stock, nahrazení určeného pořizovatele[10] a vrácení zboží. Je třeba poznamenat, že v případě vrácení zboží se tento údaj v souhrnném hlášení nepovažuje za hmotněprávní podmínku pro to, aby bylo toto zjednodušení zachováno (viz bod 2.5.6).

Souhrnné hlášení musí proto obsahovat identifikační číslo pro účely DPH každého určeného pořizovatele, u něhož došlo v rámci vykazovaného období k přemístění. Dochází-li ve stejném vykazovaném období k několika přemístěním zboží pro jednoho a téhož určeného pořizovatele, je vhodné v zájmu jednoduchosti uvést jeho identifikační číslo pro DPH pouze jednou. Pokud je však přeprava určena různým určeným pořizovatelům, musí být do souhrnného hlášení zahrnuta všechna příslušná čísla.

U nahrazení musí být každé identifikační číslo pro DPH nového určeného pořizovatele zahrnuto do souhrnného hlášení i tehdy, pokud ve stejném vykazovaném období došlo k několika po sobě následujícím nahrazením. To vyplývá z čl. 17a odst. 6 směrnice o DPH ve spojení s čl. 17a odst. 2 písm. d) směrnice o DPH. Aby bylo s každým následným nahrazením zacházeno jako s takovým, musí být v souhrnném hlášení za období, ve

[10] V konkrétním případě nahrazení nevyplývá povinnost promítnout je do souhrnného hlášení pouze z čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH, nýbrž také z čl. 17a odst. 6 písm. a) směrnice o DPH ve spojení s čl. 17a odst. 2 písm. d) směrnice o DPH.

kterém došlo k těmto následným nahrazením, uveden odkaz na identifikační číslo pro DPH každého z nových určených pořizovatelů. Je třeba uvést jak identifikační číslo pro DPH předchozího určeného pořizovatele, tak i identifikační číslo pro účely DPH nového určeného pořizovatele.

Pokud jde o vrácení zboží, identifikační číslo pro DPH každého zákazníka, pro nějž bylo vrácené zboží určeno, musí být v souhrnném hlášení uvedeno spolu s příslušným označením (viz příklad v bodu 2.5.21). V tomto případě je příslušným identifikačním číslem pro DPH zákazníka číslo zákazníka, pro nějž bylo zboží určeno v okamžiku zahájení návratu zboží (např. poslední určený pořizovatel v případě nahrazení). V případě několika vrácení částí zboží pro téhož určeného pořizovatele během téhož období postačuje uvést v souhrnném prohlášení identifikační číslo pro účely DPH tohoto určeného pořizovatele s příslušným označením pouze jednou.

Praktický příklad:

Společnost A, usazená v členském státě 1 a předkládající měsíční souhrnná hlášení pro dodání zboží uvnitř Společenství, uskuteční tato plnění (uvedená v odrážce níže).

Leden

- Společnost A odešle z členského státu 1 v režimu call-off stock 20 000 jednotek zboží společnosti B v členském státě 2.
- Společnost A se rozhodne, že 5 000 jednotek v rámci režimu call-off stock se společností B bude propuštěno do režimu call-off stock se společností C v členském státě 2.
- 5 000 jednotek v režimu call-off stock se společností B je vráceno společnosti A v členském státě 1.

V souhrnném hlášení předloženém v členském státě 1, které odpovídá měsíci lednu, by měla společnost A uvést:

- identifikační číslo pro DPH společnosti B v členském státě 2 bez jakýchkoli částek,
- identifikační čísla pro DPH společností B a C v členském státě 2 bez jakýchkoli částek. To bude udávat, že i) došlo k nahrazení; ii) společnost C je novým určeným pořizovatelem; iii) společnost C nahradila společnost B s ohledem na zboží, které je předmětem náhrady,
- identifikační číslo pro DPH společnosti B v členském státě 2 bez částek, ale s označením uvádějícím vrácení zboží.

Pokud jde o částečné nahrazení, viz rovněž bod 2.5.13.

2.5.21. Celosvětový praktický příklad, pokud jde o souhrnné hlášení

Společnost A, která je usazena v členském státě 1 a předkládá měsíční souhrnná hlášení pro dodání zboží uvnitř Společenství, uskuteční níže uvedená plnění. U těchto příkladů se bude mít za to, že kdykoli zákazník převezme vlastnické právo ke zboží propuštěnému do režimu call-off stock, vzniká v témže měsíci daňová povinnost (podle článku 67 směrnice o DPH, pokud jde o dodání zboží uvnitř Společenství):

Leden

1) Společnost A odešle z členského státu 1 v režimu call-off stock 10 000 jednotek zboží společnosti B v členském státě 2.

2) Společnost A odešle z členského státu 1 v režimu call-off stock 5 000 jednotek zboží společnosti C v členském státě 2.

3) Společnost A odešle z členského státu 1 v režimu call-off stock 10 000 dalších jednotek zboží společnosti B v členském státě 2.

4) Společnost A se rozhodne, že 5 000 jednotek v režimu call-off stock se společností B bude propuštěno do režimu call-off stock se společností C v členském státě 2.

5) 5 000 jednotek v režimu call-off stock se společností B je vráceno společnosti A v členském státě 1.

6) Společnost B převezme vlastnické právo k 5 000 jednotek. Zaplacené protiplnění: 100 000 EUR.

7) 2 000 jednotek v režimu call-off stock se společností C je prodáno společnosti D v členském státě 2. Zaplacené protiplnění: 40 000 EUR.

Únor

8) Společnost A odešle z členského státu 1 v režimu call-off stock 10 000 jednotek zboží společnosti B v členském státě 2.

9) Společnost A odešle z členského státu 1 v režimu call-off stock 10 000 jednotek společnosti C v členském státě 2.

10) Společnost A zašle 2 000 jednotek, které již byly v členském státě 2 v režimu call-off stock se společností B, společnosti E v členském státě 3, přičemž toto zboží bude v tomto členském státě propuštěno do režimu call-off stock.

11) Společnost A odešle z členského státu 1 v režimu call-off stock 2 000 jednotek společnosti D v členském státě 2.

12) Všechny jednotky zaslané společnosti D se vracejí společnosti A v členském státě 1.

13) Společnost A odešle z členského státu 1 v režimu call-off stock 5 000 jednotek společnosti F v členském státě 2.

14) Společnost B převezme vlastnické právo k 8 000 jednotek. Zaplacené protiplnění: 160 000 EUR.

15) Společnost C převezme vlastnické právo k 6 000 jednotek. Zaplacené protiplnění: 120 000 EUR.

16) Společnost A vrací do členského státu 1 2 000 jednotek zboží, které bylo odesláno dříve v rámci režimu call-off stock společnosti F.

17) 1 000 jednotek společnosti F je propuštěno do režimu call-off stock se společností H v členském státě 2.

18) Společnost F převezme vlastnické právo k 2 000 jednotek. Zaplacené protiplnění: 40 000 EUR.

19) Společnost A prodá přímo 5 000 jednotek v režimu call-off stock se společností C společnosti G v členském státě 3. Zaplacené protiplnění: 100 000 EUR.

20) Společnost A se rozhodne, že 2 000 jednotek v režimu call-off stock se společností B bude propuštěno do režimu call-off stock se společností C v členském státě 2. Později v průběhu měsíce února je těchto 2 000 jednotek propuštěno do režimu call-off stock se společností H v členském státě 2.

21) Dalších 2 000 jednotek v režimu call-off stock se společností B v členském státě 2 je propuštěno do režimu call-off stock se společností H v členském státě 2.

Informace, které musí společnost A uvést v souhrnných hlášeních

Leden

V souhrnném hlášení předloženém v členském státě 1, které odpovídá měsíci lednu, by měla společnost A uvést tyto informace:

– identifikační číslo pro DPH společnosti B v členském státě 2 bez jakýchkoli částek (toto číslo se uvede pouze jednou a bude zahrnovat plnění 1 a 3),

– identifikační číslo pro DPH společnosti C v členském státě 2 bez jakýchkoli částek (plnění 2),

– identifikační čísla pro DPH společností B a C v členském státě 2 na stejném řádku (plnění 4),

– identifikační číslo pro DPH společnosti B v členském státě 2 s označením uvádějícím vrácení zboží a bez částek (plnění 5),

– identifikační číslo pro DPH společnosti B a částku 100 000 EUR (plnění 6),

– vlastní identifikační číslo pro DPH společnosti A v členském státě 2 se základem daně stanoveným pro domnělé dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 76 směrnice o DPH (plnění 7). Identifikační číslo pro účely DPH společnosti D nemusí být pro toto plnění uvedeno, jelikož to se považuje za domácí dodání společností A společnosti D v členském státě 2.

Únor

V souhrnném hlášení předloženém v členském státě 1, které odpovídá měsíci únoru, by měla společnost A uvést tyto informace:

– identifikační číslo pro DPH společnosti B v členském státě 2 bez jakýchkoli částek (plnění 8),

– identifikační číslo pro DPH společnosti C v členském státě 2 bez jakýchkoli částek (plnění 9),

– vlastní identifikační číslo pro DPH společnosti A v členském státě 2 se základem daně stanoveným pro domnělé dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 76 směrnice o DPH (plnění 10). Kromě toho bude muset společnost A pro toto plnění předložit souhrnné hlášení v členském státě 2 s uvedením identifikačního čísla pro DPH společnosti E v členském státě 3 bez zahrnutí jakýchkoli částek,

– identifikační číslo pro DPH společnosti D v členském státě 2 bez jakýchkoli částek (plnění 11),

– identifikační číslo pro DPH společnosti D v členském státě 2 s označením uvádějícím vrácení zboží a bez částek (plnění 12),

– identifikační číslo pro DPH společnosti F v členském státě 2 bez jakýchkoli částek (plnění 13),

– identifikační číslo pro DPH společnosti B a částku 160 000 EUR (plnění 14),

– identifikační číslo pro DPH společnosti C a částku 120 000 EUR (plnění 15),

– identifikační číslo pro DPH společnosti F v členském státě 2 s označením uvádějícím vrácení zboží a žádné částky (plnění 16),

– identifikační číslo pro DPH společností F a H v členském státě 2 bez jakýchkoli částek na stejném řádku (plnění 17),

– identifikační číslo pro DPH společnosti F a částku 40 000 EUR (plnění 18),

– vlastní identifikační číslo pro DPH společnosti A v členském státě 2 se základem daně stanoveným pro domnělé dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 76 směrnice o DPH (plnění 19). Toto plnění by mělo být v souhrnném hlášení sloučeno s plněním 10 na jednom řádku. Bude tudíž existovat pouze jeden řádek, kde je identifikační číslo pro DPH společnosti A v členském státě 2 uvedeno pro celkový základ určený pro obě domnělá dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 76 směrnice o DPH (plnění 10 a 19). Kromě toho musí společnost A pro toto plnění (plnění 19) předložit souhrnné hlášení v členském státě 2 s uvedením identifikačního čísla pro DPH společnosti G a částky 100 000 EUR,

– identifikační číslo pro DPH společností B a C v členském státě 2 na stejném řádku a identifikační číslo pro DPH společností C a H v členském státě 2 na jiném řádku bez jakýchkoli částek (plnění 20),

– identifikační číslo pro DPH společností B a H v členském státě 2 na stejném řádku a bez jakýchkoli částek (plnění 21).

2.5.22. Co znamená „změna poskytnutých údajů“ v čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH?

Podle čl. 17a odst. 2 písm. d) a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH musí v případě odeslání zboží v režimu call-off stock z jednoho členského státu do druhého osoba povinná k dani, která zboží odesílá nebo přepravuje (sama nebo prostřednictvím třetí osoby na svůj účet), uvést v souhrnném hlášení totožnost osoby povinné k dani, pro kterou je zboží určeno[11] (určeného pořizovatele), a její identifikační číslo pro DPH přidělené členským státem, do kterého je zboží odesláno nebo přepraveno (bez hodnoty zboží). To právní předpisy vyžadují u každého jednotlivého přemístění (přepravy zboží) uskutečněného dodavatelem pro určeného pořizovatele.

[11] Viz bod 2.5.23.

Výše uvedený odkaz v souhrnném hlášení poskytuje zúčastněným členským státům tyto informace:

(i) skutečnost, že došlo k přemístění (přepravě) zboží náležejícího osobě povinné k dani, která podává souhrnné hlášení, uskutečněnému touto osobou (nebo třetí stranou na její účet) z jednoho členského státu do druhého, a že tedy zboží je fyzicky přítomno na území tohoto jiného členského státu;

(ii) skutečnost, že toto zboží je skladováno v členském státě ukončení přepravy a je k dispozici a bude pravděpodobně pořízeno osobou povinnou k dani, jejíž identifikační číslo pro DPH je uvedeno v souhrnném hlášení;

(iii) skutečnost, že neuvedení hodnoty v souhrnném hlášení naznačuje, že zboží bylo zasláno v režimu call-off stock, a proto nepředstavuje „běžné“ dodání zboží uvnitř Společenství.

Kromě informací, které mají být v souhrnném hlášení poskytnuty pro „běžné“ situace režimu call-off stock, je dodavateli rovněž uloženo, aby v souhrnném hlášení uvedl informace o *„veškerých změnách poskytnutých údajů“* (čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH).

V právních předpisech není stanoveno, co tato podmínka zahrnuje. Pokud by byl teoreticky přijat striktní přístup, bylo by možno za takovouto změnu považovat řadu situací, které mohou nastat poté, co bylo zboží zasláno v režimu call-off stock do jiného členského státu, neboť původně poskytnuté údaje (které zahrnují tři výše uvedené prvky) by již nebyly přesné.

Přehled těchto situací:

– případy zboží vyžádaného určeným pořizovatelem, nahrazení určeného pořizovatele, zboží prodané na domácím trhu jinému zákazníkovi než určenému pořizovateli. Ve všech těchto případech lze mít za to, že došlo ke „změně poskytnutých údajů“ vzhledem k tomu, že zboží již není k dispozici ani nebude pravděpodobně pořízeno osobou povinnou k dani, jejíž identifikační číslo pro účely DPH bylo původně uvedeno v souhrnném hlášení (viz bod ii)) výše[12],

– případy vrácení zboží dodavateli, zboží prodaného zákazníkovi v jiném členském státě, zboží vyváženého mimo EU a ztráty nebo zničení zboží. V těchto případech by se mohlo mít za to, že došlo ke „změně poskytnutých údajů“, protože zboží již není fyzicky přítomno na území členského státu, do kterého bylo původně odesláno nebo přepraveno (viz bod i) výše). V tomto případě mimoto již není zboží k dispozici ani nebude pravděpodobně pořízeno osobou povinnou k dani, jejíž identifikační číslo pro účely DPH bylo původně uvedeno v souhrnném hlášení (viz bod ii) výše).

V případě většiny výše uvedených situací se zjednodušení režimu call-off přestane uplatňovat (čl. 17a odst. 7 směrnice o DPH) a dochází k dodání (v případě zboží vyžádaného určeným pořizovatelem) nebo k přemístění (ve smyslu článku 17 směrnice o DPH). Obě situace představují dodání zboží uvnitř Společenství uskutečněné dodavatelem v prvním členském státě a pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě původních

[12] Konkrétně u zboží vyžádaného určeným pořizovatelem už bylo toto zboží jím pořízeno, a není tudíž již v režimu call-off stock.

zásob. Toto dodání musí být uvedeno v souhrnném hlášení dodavatele (podle čl. 262 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH), což zajišťuje následné sledování zboží.

V důsledku toho by pokládání těchto situací za „změnu poskytnutých údajů“ znamenalo překrývání, zmatení a zátěž pro podniky, neboť by to znovu vedlo k jinému údaji v souhrnném hlášení (podle čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH).

Existují však dvě výše uvedené situace, kdy se zjednodušení režimu call-off stock uplatňuje i nadále (pokud jsou splněny určité podmínky), a proto nevedou k novému údaji v souhrnném hlášení podle čl. 262 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH: *nahrazení určeného pořizovatele* a *vrácení zboží*.

Zdá se tudíž, že by „změna poskytnutých údajů“ uvedená v čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH měla být omezena na tyto dvě situace, neboť nový údaj v souhrnném hlášení je vhodný k zajištění následného fyzického sledování zboží a k řádné identifikaci osoby povinné k dani, která je oprávněna vyžádat si zboží ze zásob. Z právního hlediska je tento výklad v souladu s čl. 17a odst. 2 písm. d) směrnice o DPH, který stanoví, že údaj v souhrnném hlášení je podmínkou pro zjednodušení režimu call-off stock. Tento výklad je také v souladu s cílem pravidel a vede k mnohem nižší zátěži pro podniky, než je zátěž vyplývající z restriktivního výkladu.

2.5.23. Co se rozumí „totožností“ určeného pořizovatele v čl. 17a odst. 2 písm. d) směrnice o DPH?

Jednou z podmínek stanovených v čl. 17a odst. 2 písm. d) směrnice o DPH pro uplatnění zjednodušení režimu call-off stock je povinnost dodavatele uvést v souhrnném hlášení totožnost určeného pořizovatele a jeho identifikační číslo pro účely DPH přidělené členským státem, do kterého je zboží odesláno nebo přepraveno.

Z praktického hlediska lze v souhrnném hlášení uvést pouze identifikační číslo pro účely DPH určeného pořizovatele. Proto vyvstává otázka, jak splnit požadavek uvedený v čl. 17a odst. 2 písm. d) směrnice o DPH, pokud jde o uvedení totožnosti určeného pořizovatele v souhrnném hlášení.

Identifikace osoby povinné k dani, která používá individuální identifikační číslo pro DPH, v praxi znamená, že každé číslo je přiděleno jedné konkrétní osobě povinné k dani. Členské státy jsou povinny uchovávat v elektronickém systému údaje o totožnosti, činnosti, právní formě a adrese osoby, které bylo přiděleno identifikační číslo pro účely DPH (čl. 17 odst. 1 písm. b) nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty).

Jinými slovy, totožnost osoby povinné k dani a její identifikační číslo pro DPH spolu v systému úzce souvisejí (a jsou zpravidla neoddělitelné).

Proto by požadavek na uvedení totožnosti určeného pořizovatele měl být považován za splněný, je-li v souhrnném hlášení uvedeno identifikační číslo pro DPH daného určeného pořizovatele. To potvrzuje znění čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH, které odkazuje pouze na identifikační číslo pro účely DPH určeného pořizovatele bez jakéhokoli odkazu na jeho totožnost.

2.5.24. Byla stanovena přechodná opatření pro přepravu, která začala před vstupem zjednodušení režimu call-off stock v platnost a byla ukončena po jeho vstupu v platnost?

Právní předpisy nestanoví žádná přechodná opatření pro přepravu zboží, která by byla zahájena před 1. lednem 2020 a která by skončila po tomto datu (vstup zjednodušení režimu call-off stock v platnost). Je však nezbytné zajistit v těchto situacích jednotný přístup. Vzhledem k tomu, že pravidla pro zjednodušení režimu call-off stock a definice režimu call-off stock v nich uvedené zohledňují skutečnost, že „zboží je odesláno nebo přepraveno ... do jiného členského státu“ (čl. 17a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH), se zdá, že by se měla použít tato pravidla:

– je-li přeprava zahájena před 1. lednem 2020, nelze zjednodušení režimu call-off stock zavedené článkem 17a směrnice o DPH použít, a to ani v případě, že ukončení přepravy zboží v členském státě určení nastane po tomto datu,

– je-li přeprava zahájena dne 1. ledna 2020 nebo později, platí nová pravidla pro zjednodušení režimu call-off stock. Pokud se použije zjednodušení, předkládá se souhrnné hlášení za vykazované období, které zahrnuje datum zahájení přepravy.

2.5.25. Může dodavatel neusazený v EU používat zjednodušení režimu call-off stock? Je u dovozu zboží, které je následně propuštěno do režimu call-off stock, použitelné „osvobození celního režimu 42“?

Pro účely zjednodušení režimu call-off stock nemůže mít dodavatel sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu v členském státě, do kterého je zboží přepravováno či odesláno. Kromě toho neexistuje žádná jiná podmínka týkající se usazení dodavatele, který může být usazen v jiném členském státě nebo jinak.

Bylo by možné položit otázku, zda by bylo použitelné osvobození od daně stanovené v čl. 143 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice o DPH (tzv. „osvobození režimu 42“ při dovozu) v případě, že po dovozu následuje přeprava v režimu call-off stock. Odpověď je taková, že vzhledem k tomu, že v době dovozu ještě neexistuje jistota ohledně dodání pro jakéhokoli pořizovatele, nelze osvobození režimu 42 použít. Mohlo by se tedy jednat o situaci, kdy by osoba povinná k dani, která zboží přemísťuje, upřednostnila neuplatnění zjednodušení režimu call-off stock, aby nepřišla o nárok na osvobození od daně při dovozu (podle čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH).

2.5.26. Totožnost určeného pořizovatele – nakolik musí být dodavateli známa jeho totožnost? Postačuje kupní smlouva?

V této souvislosti neexistují ve směrnici o DPH žádná zvláštní pravidla, avšak smlouva mezi dodavatelem a určeným pořizovatelem, která je základem pro plnění v rámci režimu call-off, by měla být v tomto ohledu dostačující. Dodavatel musí znát nejen totožnost určeného pořizovatele, ale také identifikační číslo pro DPH přidělené tomuto určenému pořizovateli členským státem, do kterého je zboží přepravováno. Dodavatel musí uvést identifikační číslo pro DPH určeného pořizovatele v souhrnném hlášení předloženém za období přepravy zboží.

2.5.27. Co se rozumí pojmem „dohoda“ v čl. 17a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH? Jedná se vždy o kupní smlouvu?

Směrnice o DPH nestanoví ani nepředepisuje druh dohody, která musí existovat mezi dodavatelem a určeným pořizovatelem. Lze však důvodně předpokládat, že pokud mezi oběma stranami existuje smlouva, podle níž je určený pořizovatel oprávněn převzít zboží určitého druhu ze zásob za určitou cenu (a tím nabýt vlastnické právo k tomuto zboží), je podmínka uvedená v čl. 17a odst. 2 písm. a) směrnice o DPH týkající se „dohody mezi oběma osobami povinnými k dani“ splněna.

2.5.28. Jsou podmínky režimu call-off stock splněny, pokud zboží, které má být dodáno určenému pořizovateli, musí být nejprve ve skladu roztříděno třetí osobou?

V této souvislosti nejsou ve směrnici o DPH obsažena žádná ustanovení; není proto vyloučeno, že podmínky pro zjednodušení režimu call-off stock mohou být v tomto případě splněny.

2.5.29. Co lze a co nelze považovat za sklad za účelem zjednodušení režimu call-off stock?

Lze se důvodně domnívat, že režim call-off stock bude zpravidla zahrnovat sklad v členském státě ukončení přepravy, kde je zboží uloženo a určený pořizovatel si je může vyžádat. V čl. 54a odst. 1 písm. c) prováděcího nařízení je dodavateli výslovně uložena povinnost uvést adresu skladu a datum dopravení zboží do tohoto skladu. Podobný odkaz je uveden v čl. 54a odst. 2 písm. c) prováděcího nařízení, pokud jde o evidenci určeného pořizovatele.

Naproti tomu existence skladu není v čl. 17a odst. 2 směrnice o DPH uvedena jako podmínka pro zjednodušení režimu call-off stock. Je tedy možné položit si otázku, zda je sklad v obvyklém smyslu „místa skladování zboží“ skutečně nezbytný, nebo zda existují jiné možnosti (např. zboží uložené v nákladním vozidle pohybujícím se mezi určenými pořizovateli, nebo i aktovka, pokud jsou zbožím, které je předmětem režimu call-off stock, velmi malé předměty).

Podle názoru útvarů Komise je pravděpodobné, že v těchto případech existuje pouze situace „přímého“ dodání dodavatelem pořizovateli. Aby bylo proto možné použít zjednodušení uvedené v článku 17a směrnice o DPH, měly by být v těchto případech zúčastněné strany schopny ke spokojenosti správců daně prokázat, že zvláštní situace (např. režim call-off stock prostřednictvím nákladního vozidla) skutečně představuje režim call-off stock ve smyslu čl. 17a odst. 2 směrnice o DPH. To mimo jiné znamená, že musí prokázat, že dodavatel zůstává vlastníkem zboží a že mezi tímto dodavatelem a určeným pořizovatelem existuje dohoda, podle níž je posledně jmenovaný oprávněn vyžádat si zboží v pozdější fázi. V těchto případech by se rovněž vyžadovalo, aby evidence dodavatele a určeného pořizovatele průběžně (v reálném čase) odrážely místo, kde se zboží nachází v určitém časovém okamžiku, aby byla umožněna řádná kontrola ze strany správců daně.

2.5.30. Může evidenci spravovat třetí osoba (např. správce skladu) na účet dodavatele a/nebo určeného pořizovatele?

Evidenci může vést třetí osoba, ale příslušné osoby povinné k dani, dodavatel a určený pořizovatel, nesou i nadále odpovědnost za splnění této povinnosti (co se však týká určeného pořizovatele, s výjimkou prvků uvedených v čl. 54a odst. 2 písm. c), e) a f)

prováděcího nařízení, kdy jsou splněny podmínky stanovené v čl. 54a odst. 2 druhém pododstavci prováděcího nařízení).

2.5.31. Jaké je rozhodné období pro účely souhrnného hlášení v případě přepravy, která začíná v měsíci 1 a končí v měsíci 2?

Obdobně jako v bodu 2.5.24 v souvislosti s přechodnými opatřeními je rozhodným dnem datum zahájení přepravy. Dodavatel proto bude muset v souhrnném hlášení za měsíc 1 uvést identifikační číslo pro účely DPH určeného pořizovatele.

3. PLNĚNÍ V ŘETĚZCI

3.1. Příslušné ustanovení

Článek 36a směrnice o DPH.

3.2. Souvislosti

Plnění v řetězci ve smyslu článku 36a směrnice o DPH se týkají po sobě následujících dodání téhož zboží (což znamená, že se jedná o dvě nebo více následných dodání), kdy se na dodané zboží vztahuje jediná přeprava uvnitř Společenství mezi dvěma členskými státy.

Podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie lze v těchto situacích přepravu zboží uvnitř Společenství přiřadit pouze jednomu z dodání v řetězci, jež má možnost využít osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH pro dodání zboží uvnitř Společenství[13].

Směrnice o DPH však ve svém znění před 1. lednem 2020 neobsahovala žádné konkrétní pravidlo pro přidělování přepravy zboží uvnitř Společenství. Určité vodítko poskytovala judikatura Soudního dvora Evropské unie, v každém jednotlivém případě však bylo třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností.

Proto nebylo na tyto situace použitelné žádné obecné pravidlo a posouzení toho, jakým způsobem lze připsat dodání zboží uvnitř Společenství konkrétnímu plnění v rámci řetězce, muselo být provedeno případ od případu. Tato situace mohla vést k rozdílným přístupům mezi členskými státy, což mělo za následek dvojí zdanění nebo nezdanění a hospodářské subjekty to připravilo o právní jistotu.

Nové ustanovení v článku 36a směrnice o DPH řeší tuto záležitost tím, že stanoví pravidla pro přiřazení přepravy zboží uvnitř Společenství ke konkrétnímu dodání v rámci řetězce plnění.

3.3. Co toto ustanovení znamená?

Směrnicí Rady (EU) 2018/1910 byl do směrnice o DPH vložen nový článek 36a. Tento článek se zabývá otázkou, ke kterému dodání se připíše přeprava nebo odeslání zboží uvnitř Společenství v případě plnění v řetězci, tj. které dodání se považuje za dodání zboží uvnitř Společenství.

Aby bylo možno použít článek 36a směrnice o DPH, musí být splněny tyto podmínky:

- zboží musí být dodáno postupně. Proto je nezbytné, aby byly do plnění v řetězci zapojeny nejméně tři osoby,
- Zboží musí být odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do jiného členského státu. V důsledku toho se toto ustanovení nevztahuje na plnění v řetězci, která zahrnují dovoz a vývoz nebo se týkají pouze dodání na území členského státu,

[13] Poprvé takto Soudní dvůr Evropské unie rozhodl ve svém rozsudku ze dne 6. dubna 2006 ve věci Emag Handel Eder, C-245/04.

- zboží musí být přepraveno nebo odesláno přímo od prvního dodavatele konečnému pořizovateli v řetězci.

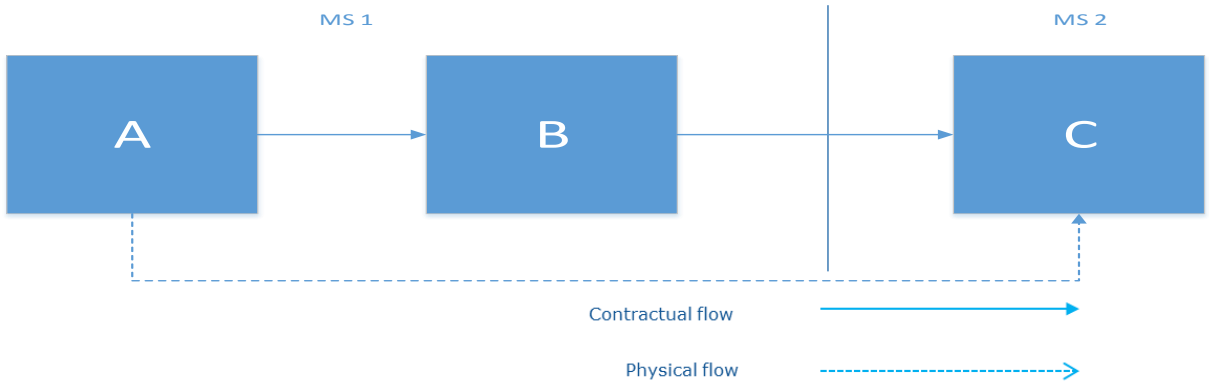
Jsou-li tyto podmínky splněny, stanoví čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH obecné pravidlo: odeslání nebo přeprava zboží se připíše **k** dodání zprostředkujícímu subjektu.

V čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH je však stanovena možnost odchylky od tohoto obecného pravidla. Tak tomu bude v případě, kdy zprostředkující subjekt sdělí svému dodavateli své identifikační číslo pro DPH vydané členským státem, z něhož je zboží odesláno nebo přepraveno. V tomto případě se odeslání nebo přeprava zboží připíše k dodání zboží **uskutečněnému** zprostředkujícím subjektem.

Zprostředkující subjekt je definován v čl. 36a odst. 3 směrnice o DPH. Jedná se o dodavatele v rámci řetězce, který není prvním dodavatelem a který zboží odesílá nebo přepravuje sám, nebo na svůj účet prostřednictvím třetí osoby. Aby prokázal své postavení zprostředkujícího subjektu, bude muset uchovávat doklady o tom, že zboží přepravoval na svůj účet nebo že zajistil dopravu zboží třetí osobou, která jedná na jeho účet.

3.4. Různé scénáře – příklady

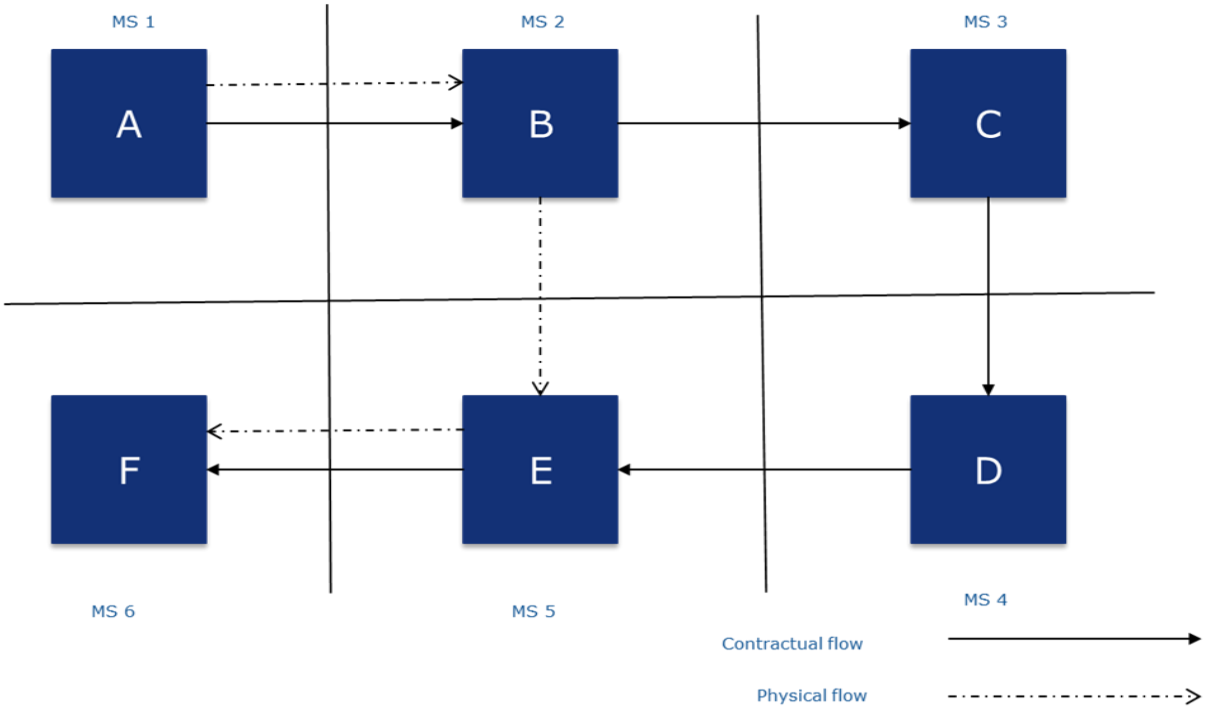
3.4.1. Příklad 1 – jednoduchý případ plnění v řetězci



Máme po sobě následující dodání zboží od podniku A podniku B a od podniku B podniku C, kdy se zboží přepravuje pouze jednou, a to od podniku A v členském státě 1 podniku C v členském státě 2. V tomto případě je problémem určení toho, zda přeprava uvnitř Společenství musí být připsána k dodání zboží od podniku A podniku B nebo k dodání zboží od podniku B podniku C.

Existují však složitější případy, které by mohly zahrnovat i několik přeprav zboží uvnitř EU. V těchto situacích je důležité analyzovat, která plnění spadají do oblasti působnosti opatření zavedeného čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH a která plnění zahrnuta nejsou, a proto musí být posouzena samostatně. První věcí proto je vymezení plnění v řetězci.

3.4.2. *Příklad 2 – složitější situace zahrnující různé přepravy*



V tomto příkladě existují tři různé přepravy: od podniku A podniku B, od podniku B podniku E a od podniku E podniku F. Předpokládá se nejen to, že se přepravy uskuteční postupně, nýbrž také to, že mezi nimi existuje jasná přestávka, takže je nelze považovat za jednu přepravu. V tomto případě dodání od podniku A podniku B a dodání od podniku E podniku F nespadají do oblasti působnosti opatření zavedeného pro plnění v řetězci, neboť nesplňují podmínky uvedené v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH, zejména pokud jde o přímou přepravu od prvního dodavatele konečnému pořizovateli v řetězci zahrnujícím několik po sobě následujících dodání téhož zboží. Dodání mezi podniky A a B a mezi podniky E a F představují tudíž „běžná“ dodání zboží uvnitř Společenství.

Naopak plnění mezi podniky B, C, D a E jsou součástí plnění v řetězci: zboží je mezi těmito čtyřmi stranami dodáváno postupně, zboží je odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu (členský stát 2) do jiného členského státu (členský stát 5) a zboží je přepraveno přímo od prvního dodavatele (B) konečnému pořizovateli (E) v řetězci.

Tato tři plnění mezi dotyčnými čtyřmi stranami je proto nutno pokládat za plnění, u nichž bude přeprava připsána pouze jednomu z nich.

3.5. Přidělení přepravy jednomu z dodání v řetězci – vysvětlení příkladů 1 a 2

Ustanovení čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH obsahuje obecné pravidlo. Přeprava bude připsána **pouze** k dodání „**zprostředkujícímu subjektu**“.

Z tohoto pravidla lze vyvodit první závěr, a sice, že přepravu nebo odeslání lze připsat pouze k jednomu dodání. Proto se ostatní dodání v řetězci budou řídit pravidly pro dodání zboží bez přepravy a budou se považovat za domácí dodání, a to buď v členském státě zahájení přepravy zboží, nebo v členském státě ukončení přepravy zboží.

Druhý závěr, který lze z tohoto pravidla vyvodit, je ten, že pro připsání přepravy nebo odeslání zboží k jednomu dodání je nutné určit „zprostředkující subjekt“ podle definice uvedené v oddíle 3.3.

Je třeba zmínit, že oblast působnosti pravidel uvedených v článku 36a směrnice o DPH je omezena na objasnění toho, ke kterému plnění v řetězci je přeprava připsána. Tato pravidla nemají žádný dopad na odpovědnost za daň, která je stanovena podle obecných pravidel.

3.5.1. Přiřazení přepravy v příkladu 1

V této situaci se domníváme, že zprostředkujícím subjektem je podnik B. To znamená, že podnik B odesílá nebo přepravuje zboží z členského státu 1 do členského státu 2 sám (na svůj účet, a nikoli na účet jiného účastníka řetězce), nebo zboží přepravuje třetí osoba na jeho účet.

Obecným pravidlem v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH je to, že se odeslání nebo přeprava zboží připíše pouze k dodání zprostředkujícímu subjektu. Dodáním zboží uvnitř Společenství tedy bude dodání zboží od podniku A podniku B. V této situaci bude muset podnik B poskytnout podniku A identifikační číslo pro DPH, které mu vydal jiný členský stát, než je členský stát 1, aby u dodání uskutečněného podnikem A bylo možno využít osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH. Podnik B uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 2. Dodání od podniku B podniku C bude v členském státě 2 představovat domácí dodání a podnik B bude v členském státě 2 odpovídat za DPH z tohoto dodání[14]. Podnik B bude muset být registrován v členském státě 2 a podat přiznání k dani v tomto členském státě.

Jak však vidíme v příkladu 1, podnik B je usazen v členském státě 1. Je pravděpodobné, že mu členský stát 1 vydal identifikační číslo pro účely DPH, a pokud by tomu tak bylo, mohl by se rozhodnout, že poskytne podniku A toto identifikační číslo namísto identifikačního čísla pro účely DPH, které mu bylo přiděleno jiným členským státem, než je členský stát 1. V takovém případě by platným pravidlem místo obecného pravidla uvedeného v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH bylo pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH. Odeslání nebo přeprava zboží by se proto nepřipsaly k dodání podniku B, nýbrž k dodání uskutečněnému podnikem B.

V tomto případě uskuteční podnik A domácí dodání pro podnik B v členském státě 1. Podnik B uskuteční v členském státě 1 dodání zboží uvnitř Společenství pro podnik C. Podnik C uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 2. Proto nemusí být podnik B v členském státě 2 identifikován, ani nemusí v tomto členském státě předkládat přiznání k dani.

3.5.2. Přiřazení přepravy v příkladu 2

Jak bylo vysvětleno výše, v tomto příkladu byla součástí plnění v řetězci pouze dodání mezi podniky B, C, D a E.

[14] Pokud členský stát 2 nevyužil možnosti uvedené v článku 194 směrnice o DPH. Je-li tomu tak, bude za DPH odpovídat podnik C v rámci přenesení daňové povinnosti.

a) První dodavatel v řetězci, který organizuje odesílání nebo přepravu[15]

Právní ustanovení výslovně vylučuje prvního dodavatele z pojmu „zprostředkující subjekt“. V důsledku toho jsou takové situace z oblasti působnosti pravidla stanoveného v článku 36a směrnice o DPH vyloučeny.

V tomto ohledu je třeba mít na paměti, že se první dodavatel účastní pouze jednoho plnění v rámci řetězce, a to dodání, které uskutečnil. Je-li tedy prvním dodavatelem dodavatel organizující odeslání nebo přepravu zboží, lze přepravu nebo odeslání připsat pouze k plnění, jehož se účastní, tj. k jím uskutečněnému dodání. Toto plnění pak bude představovat dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně podle článku 138 směrnice o DPH, jsou-li splněny podmínky stanovené v uvedeném článku.

Ve schématu uvedeném v příkladu 2 zahrnuje plnění v řetězci přepravu zboží z členského státu 2 do členského státu 5 přímo od podniku B podniku E a sestává z dodání mezi podniky B, C, D a E, takže podnik B je prvním dodavatelem v řetězci. Pokud tedy podnik B organizuje přepravu nebo odeslání zboží, tato přeprava se připíše k dodání uskutečněnému podnikem B pro podnik C, což vede k dodání zboží uvnitř Společenství uskutečněnému podnikem B v členském státě 2 osvobozenému od DPH (pokud jsou splněny podmínky uvedené v článku 138 směrnice o DPH) a k pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem C podléhajícímu dani v členském státě 5. Dodání od podniku C podniku D a od podniku D podniku E budou v tomto případě představovat domácí plnění v členském státě 5.

Jak je uvedeno výše, dodání zboží od podniku A podniku B, které vede ke zvláštní přepravě z členského státu 1 do členského státu 2 přímo od podniku A podniku B, je z plnění v řetězci vyloučeno. Dodání zboží od podniku A podniku B je samo o sobě dodáním zboží uvnitř Společenství v členském státě 1 osvobozeným od DPH (pokud jsou splněny podmínky uvedené v článku 138 směrnice o DPH), což vede k pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem B zdanitelnému v členském státě 2.

b) Konečný pořizovatel v řetězci, který organizuje odeslání nebo přepravu

Zprostředkujícím subjektem nemůže být ani konečný pořizovatel v řetězci. Je tomu tak proto, že nikdy nemůže splnit podmínku týkající se postavení „**dodavatele** v řetězci“ podle čl. 36a odst. 3 směrnice o DPH. V důsledku toho jsou situace, kdy přepravu organizuje konečný pořizovatel v řetězci, z oblasti působnosti pravidla stanoveného v článku 36a směrnice o DPH vyloučeny.

Konečný pořizovatel se účastní pouze jednoho plnění v rámci řetězce, tj. dodání uskutečněného pro něj. Pokud tudíž organizuje odeslání nebo přepravu zboží, lze toto odeslání nebo přepravu připsat pouze k tomuto plnění, tj. k dodání uskutečněnému pro konečného pořizovatele.

Pokud jde o příklad 2, plnění v řetězci zahrnuje dodání mezi podniky B, C, D a E, takže podnik E je konečným pořizovatelem v řetězci. Pokud tedy podnik E organizuje přepravu nebo odeslání zboží, připíše se tato přeprava nebo odeslání k dodání uskutečněnému podnikem D pro podnik E, což vede k dodání zboží uvnitř Společenství podnikem D v

[15] Pokud se v této části vysvětlivek odkazuje na osobu povinnou k dani „organizující přepravu“ zboží, musí to být chápáno tak, že tato osoba povinná k dani přepravuje zboží sama (na svůj účet), nebo prostřednictvím třetí osoby jednající na její účet. V tomto ohledu viz bod 3.6.5.

členském státě 2 osvobozeném od DPH (pokud jsou splněny podmínky uvedené v článku 138 směrnice o DPH) a k pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem E zdanitelnému v členském státě 5. Dodání od podniku B podniku C a od podniku C podniku D budou představovat domácí plnění v členském státě 2.

Jak je uvedeno výše, dodání zboží od podniku E podniku F je z plnění v řetězci vyloučeno, jelikož se týká zvláštní přepravy od podniku E podniku F odlišné od přepravy od podniku B podniku E. Dodání od podniku E podniku F představuje dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě 5 osvobozené od DPH (pokud jsou splněny podmínky článku 138 směrnice o DPH), které vede k pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem F zdanitelnému v členském státě 6.

c) Odeslání nebo přepravu organizuje jiný hospodářský subjekt v řetězci než první dodavatel nebo konečný pořizovatel

Nyní analyzujeme, co se stane, pokud je v příkladu 2 zprostředkujícím subjektem podnik C, nebo podnik D.

Jak již bylo uvedeno výše, čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH stanoví obecné pravidlo: přeprava se připisuje k dodání zprostředkujícímu subjektu (který nemůže být první nebo poslední osobou v řetězci dodání zboží).

V čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH je však stanovena odchylka od obecného pravidla. V případě, že zprostředkující subjekt sdělí svému dodavateli identifikační číslo pro DPH, které mu vydal členský stát, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno, připíše se odeslání nebo přeprava k dodání zboží uskutečněnému tímto zprostředkujícím subjektem.

Pokud je zprostředkujícím subjektem například podnik C, vedlo by obecné pravidlo k tomu, že by přeprava byla připsána k dodání zprostředkujícímu subjektu, tj. dodání od podniku B podniku C. Toto dodání podnikem B tak bude představovat dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 osvobozené od DPH (pokud jsou splněny podmínky uvedené v článku 138 směrnice) a v členském státě 5 se bude jednat o zdanitelné pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem C. Dodání od podniku C podniku D a od podniku D podniku E budou představovat domácí plnění v členském státě 5.

Plnění, k němuž je přeprava připsána, by se však změnilo, pokud podnik C sdělí svému dodavateli, podniku B, identifikační číslo pro DPH, které mu vydal členský stát, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno, tj. členský stát 2. Pokud by tomu tak bylo, pak by se odeslání nebo přeprava připsaly k plnění uskutečněnému podnikem C, tj. k dodání od podniku C podniku D.

Jednalo by se tedy o dodání zboží uvnitř Společenství podnikem C v členském státě 2 osvobozené od DPH (pokud jsou splněny podmínky uvedené v článku 138 směrnice o DPH) a pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem D zdanitelné v členském státě 5. Dodání od podniku B podniku C bude představovat domácí plnění v členském státě 2 a dodání od podniku D podniku E bude představovat domácí plnění v členském státě 5.

3.6. Podrobné otázky vyplývající z tohoto ustanovení

3.6.1. Pokyny schválené výborem pro DPH.

Pokyny přijaté na 113. zasedání výboru pro DPH dne 3. června 2019

3.	NOVÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY – ZÁLEŽITOSTI TÝKAJÍCÍ SE PROVÁDĚNÍ NEDÁVNO PŘIJATÝCH PŘEDPISŮ EU O DPH
3.1	Původ: Komise
Odkazy:	články 17a, 36a, čl. 138 odst. 1 a 1a, čl. 243 odst. 3 a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH články 45a a 54a prováděcího nařízení k DPH
Věc:	provádění balíčku „rychlých řešení“: směrnice Rady (EU) 2018/1910 a prováděcí nařízení Rady (EU) 2018/1912 (dokument taxud.c.1(2019)3533969 – pracovní dokument č. 968)

Dokument D – taxud.c.1(2019) 7899573 pracovní dokument č. 975

Plnění v řetězci: ve spojení s použitím zjednodušení v článku 141 (třístranné obchody) (bod 3.2.1)[16]

1. Pokud je stejné zboží dodáváno postupně a toto zboží je odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do jiného členského státu přímo od prvního dodavatele ke konečnému pořizovateli v řetězci, výbor pro DPH se jednomyslně shoduje na tom, že v řetězci plnění může pouze osoba povinná k dani uskutečňující pořízení zboží uvnitř Společenství (dále jen „X“), s výhradou splnění všech podmínek, využít zjednodušení pro třístranné obchody stanovené v článku 141 směrnice o DPH.

2. Výbor pro DPH téměř jednomyslně souhlasí s tím, že v situaci popsané v bodě 1 se podmínka stanovená v čl. 141 písm. c) směrnice o DPH považuje za splněnou, je-li zboží přímo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu, než který vydal identifikační číslo pro DPH, jež osoba X použije pro účely pořízení zboží uvnitř Společenství, na místo určené osobou, pro niž osoba X uskutečňuje následné dodání (dále jen „Y“).

3. Výbor pro DPH téměř jednomyslně souhlasí s tím, že skutečnost, že osoba Y uskuteční následné dodání zboží jiné osobě v řetězci, nemá žádný dopad na uplatnění zjednodušení pro třístranné obchody u plnění uskutečněných osobou X.Pro toto zjednodušení však musí být splněny všechny podmínky uvedené v článku 141 směrnice o DPH, což podle názoru, zastávaného výborem pro DPH téměř jednomyslně, vyžaduje, aby byla osoba Y identifikována pro účely DPH v členském státě, v němž je DPH z tohoto následného dodání splatná, a byla v souladu s článkem 197 směrnice o DPH označena za osobu povinnou odvést daň splatnou z tohoto dodání.

3.6.2. Jaká je oblast působnosti tohoto ustanovení?

Na některá plnění se článek 36a směrnice o DPH nevztahuje.

[16] Tento nadpis odkazuje na příslušnou část pracovního dokumentu výboru pro DPH č. 968. V bodu 3.6.17 těchto vysvětlivek lze nalézt další informace o vzájemném vztahu mezi pravidly pro plnění v řetězci a pravidly týkajícími se zjednodušení u třístranných obchodů.

Jak je uvedeno v oddíle 3.3, zboží musí být odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do jiného členského státu. Proto se toto ustanovení nevztahuje na plnění v řetězci, která zahrnují dovoz a vývoz nebo se týkají pouze dodání na území členského státu.

Ustanovení čl. 36a odst. 4 směrnice o DPH mimoto vylučuje použití pravidla pro plnění v řetězci v situacích, na něž se vztahuje článek 14a směrnice o DPH. Toto pravidlo se proto nepoužije na případy, kdy osoba povinná k dani usnadňuje používáním elektronického rozhraní, jako je elektronické tržiště, platforma, portál nebo podobný prostředek:

a) prodej na dálku zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí v zásilkách, jejichž skutečná hodnota nepřesahuje 150 EUR, nebo

b) dodání zboží uvnitř Společenství osobou povinnou k dani neusazenou ve Společenství osobě nepovinné k dani.

V těchto případech se má za to, že osoba povinná k dani, která usnadňuje dodání, toto zboží obdržela a dodala sama; pravidla týkající se plnění v řetězci uvedená v článku 36a směrnice o DPH však nelze na tato dodání použít.

3.6.3. Kdo může být zprostředkujícím subjektem?

Zprostředkující subjekt má pro použití tohoto pravidla zásadní význam. V závislosti na volbě tohoto zprostředkujícího subjektu se odeslání nebo přeprava zboží přiřadí k dodání uskutečněnému pro něj, nebo uskutečněnému jím.

Jakmile bylo tudíž identifikováno plnění v řetězci, je dalším krokem určení zprostředkujícího subjektu.

Jak je uvedeno v oddíle 3.3, v čl. 36a odst. 3 směrnice o DPH je „zprostředkující subjekt" definován jako dodavatel v rámci řetězce, který je jiný než první dodavatel, který zboží odesílá nebo přepravuje sám, nebo na svůj účet prostřednictvím třetí osoby.

3.6.4. Kdo nemůže být zprostředkujícím subjektem?

Jak je vysvětleno v bodu 3.5.2 při analýze příkladu 2, zprostředkujícím subjektem nemůže být první dodavatel, ani konečný pořizovatel v řetězci. První dodavatel je výslovně vyloučen zněním ustanovení a konečný pořizovatel není dodavatelem v rámci řetězce. Žádný z nich tedy nemůže být zprostředkujícím subjektem.

Je třeba uvést, že pokud tyto subjekty organizují přepravu zboží, není pochyb o tom, jak přidělit přepravu uvnitř Společenství. V případě, že ji zorganizoval první dodavatel, bude přeprava přidělena k dodání, které uskutečnil. Organizuje-li přepravu konečný pořizovatel, bude přeprava přidělena k dodání uskutečněnému pro něj.

3.6.5. Co znamená „zboží odesílá nebo přepravuje sám, nebo na svůj účet prostřednictvím třetí osoby"?

Toto znění přejímá znění čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, v němž se odkazuje na „dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno ... prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich". Výklad by proto měl být stejný jako výklad tohoto ustanovení.

Zprostředkujícím subjektem bude obvykle dodavatel v rámci řetězce, který organizuje (buď přímo on sám, nebo prostřednictvím třetí osoby jednající na jeho účet) přepravu

zboží; osoba, která zajišťuje přepravu sama na svůj účet, nebo zajistí přepravu prostřednictvím třetí osoby jednající na její účet.

V tomto ohledu generální advokátka Kokott ve svém stanovisku ve věci Herst[17] dospěla k závěru, že „*při přičtení jediného přeshraničního pohybu zboží určitému dodání v rámci řetězového plnění je rozhodující to, kdo při přeshraniční přepravě zboží nese nebezpečí jeho nahodilé zkázy. Toto dodání je dodáním uvnitř Společenství osvobozeným od daně, k němuž dochází v místě zahájení přepravy.*“ Zprostředkujícím subjektem by proto podle jejího názoru byla osoba povinná k dani v rámci řetězce, která nese riziko ztráty nebo poškození zboží během přepravy[18].

Toto kritérium by však mohlo v některých případech vést k určitým praktickým obtížím. Mohlo by se například stát, že riziko náhodné ztráty zboží je v určitých místech přepravy rozděleno mezi prodávajícího a kupujícího podle použité podmínky Incoterm. V takových případech by bylo obtížné určit jedinou osobu povinnou k dani v rámci řetězce, která nese riziko ztráty nebo poškození zboží během celé přepravy.

V těchto situacích by nejvhodnějším kritériem pro určení toho, kdo je zprostředkujícím subjektem, byla osoba povinná k dani v rámci řetězce, která zboží přepravuje sama, nebo přijme nezbytná ujednání s třetí osobou za účelem přepravy zboží, a to uzavřením smlouvy s touto třetí osobou. To však neplatí, pokud v takových případech může dotčená osoba povinná k dani ke spokojenosti správců daně prokázat, že přeprava byla provedena, nebo smlouva uzavřena, na účet jiné osoby povinné k dani v řetězci, která skutečně nesla riziko náhodné ztráty zboží během přepravy.

V tomto ohledu bychom rádi zdůraznili, že skutečnost, že jedna ze stran řetězce platí za přepravu, sama o sobě nepostačuje k vyvození závěru, že tato osoba je zprostředkujícím subjektem. Tato strana může například zaplatit cenu za přepravu jako částečnou úhradu za poskytnuté plnění.

3.6.6. Dodavatel v řetězci, který není zprostředkujícím subjektem, vykonává přepravu zboží na účet zprostředkujícího subjektu

Zprostředkující subjekt může přepravit zboží sám, nebo prostřednictvím jiné osoby jednající na jeho účet. Strana, která přepravuje zboží na účet zprostředkujícího subjektu, nemusí být nutně třetí osobou mimo řetězec nebo společností, která se specializuje na přepravu zboží. Může to být kterýkoli z dalších dodavatelů zapojených do plnění v řetězci, nebo dokonce konečný pořizovatel.

Například jeden ze zprostředkujících dodavatelů v řetězci může prvního dodavatele požádat, aby zboží přepravil konečnému pořizovateli. V této situaci bude důležitým prvkem rozhodnutí o tom, která z osob povinných k dani v rámci řetězce splňuje podmínky uvedené v bodu 3.6.5. Tato osoba povinná k dani bude pro účely článku 36a směrnice o DPH zprostředkujícím subjektem.

---

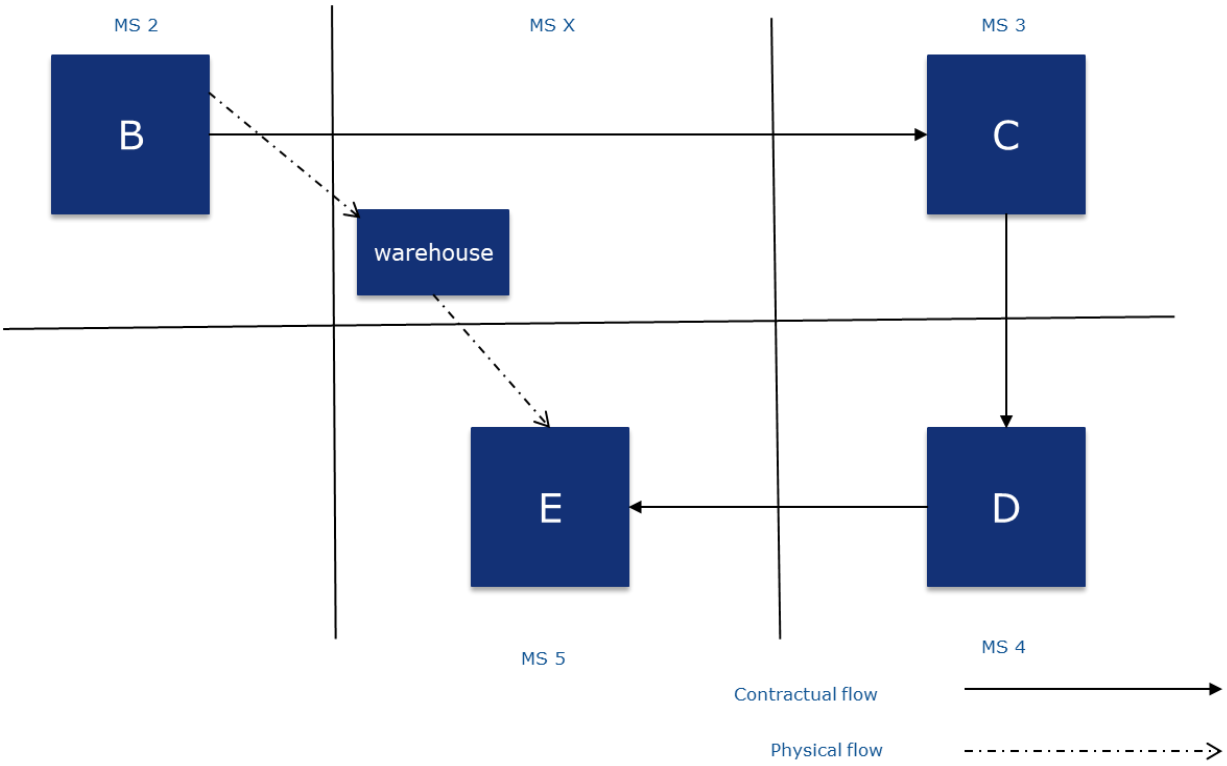
[17] Stanovisko generální advokátky Kokott vydané dne 3. října 2019 ve věci Herst, s.r.o. v. Odvolací finanční ředitelství, C-401/18, bod 79.

[18] To platí bez ohledu na skutečnost, že dotčená osoba povinná k dani může mít pojistnou smlouvu, takže v případě ztráty nebo poškození zboží obdrží náhradu škody.

3.6.7. *Několik osob podílejících se na přepravě zboží*

Může se stát, že zprostředkující subjekt, určený podle kritérií uvedených v bodu 3.6.5, uzavřel smlouvu o přepravě s více než jednou osobou.

Pro ilustraci tohoto bodu použijeme následující příklad (**příklad 3**):



V příkladu 3 je zprostředkujícím subjektem například podnik C. Podnik C může s různými osobami uzavřít smlouvu o přepravě zboží nákladním vozidlem z prostor podniku B v členském státě 2 do přístavu v jiném členském státě (členský stát X), o přepravě tohoto zboží lodí do členského státu 5 a o přepravě zboží nákladním vozidlem z přístavu v členském státě 5 do prostor podniku E. Pokud je podnik C stranou odpovědnou za tyto tři smlouvy, je i nadále zprostředkujícím subjektem. Musí samozřejmě existovat kontinuita přepravy, aby mohla být celá trasa považována za jedinou přepravu z členského státu 2 do členského státu 5, a nikoli za tři různé druhy přepravy.

Tato skutečnost se nemění, pokud se například přeprava zboží z prostor podniku B do přístavu v členském státě X uskuteční za použití dopravních prostředků podniku B, je-li zprostředkující subjekt C subjektem, který organizuje přepravu (podle kritérií uvedených v bodu 3.6.5).

K jinému závěru by bylo možné dospět, pokud by přepravu z prostor podniku B v členském státě 2 do přístavu v členském státě X organizoval podnik C, ale další dvě přepravy (přepravu lodí z členského státu X do členského státu 5 a přepravu nákladním vozidlem z přístavu v členském státě 5 do prostor podniku E) organizuje dodavatel D. V tomto případě bychom pravidla pro plnění v řetězci nemohli uplatnit u celého řetězce podniků B-C-D-E, protože se nejedná o jednu přepravu, nýbrž o dvě různé přepravy. V tomto případě totiž nelze tvrdit, že zboží je odesláno nebo přepraveno „přímo od prvního dodavatele konečnému pořizovateli v řetězci“ (konkrétně od podniku B podniku E), jak vyžaduje čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH. Tento příklad by mohl vést k různým možnostem v závislosti na tom, zda vztah mezi podniky B-C-D nebo vztah mezi

podniky C-D-E je plněním v řetězci pro uplatnění pravidel uvedených v článku 36a směrnice o DPH.

Zaprvé by mohl nastat případ, kdy podnik C organizuje přepravu na vlastní účet do jím určeného místa v členském státě X, a činí tak bez ohledu na následné dodání podniku D. Z tohoto místa v členském státě X organizuje podnik D přepravu zboží za účelem jeho dodání podniku E. Jinými slovy, zboží je nejprve přepraveno od podniku B podniku C a teprve později, prostřednictvím jiné přepravy, od podniku C podniku E. V tomto případě je třeba zacházet s plněním mezi podniky B a C na straně jedné a vztahem mezi podniky C-D-E na straně druhé samostatně. Plnění v řetězci pro uplatnění pravidel uvedených v článku 36a směrnice o DPH by představoval pouze vztah mezi podniky C-D-E. Dodání od podniku B podniku C bude představovat dodání zboží uvnitř Společenství podnikem B v členském státě 2 a pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem C v členském státě X. Vztah mezi podniky C-D-E by byl plněním v řetězci, kde podnik D je zprostředkujícím subjektem. Použije-li se obecné pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH, uskuteční podnik C dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě X, podnik D uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 5 a dodání od podniku D podniku E bude v členském státě 5 domácím plněním.

Zadruhé by mohlo dojít k tomu, že podnik C organizuje přepravu na vlastní účet z prostor podniku B do místa v členském státě X, které určil podnik D, a v souvislosti s dodáním podnikem C podniku D a až později je zboží prostřednictvím jiné přepravy organizované podnikem D dodáno podnikem D a přepraveno od podniku D podniku E. Je-li tomu tak, je plněním v řetězci pro použití pravidel uvedených v článku 36a směrnice o DPH vztah mezi podniky B-C-D, takže plnění mezi podniky D a E by se řešila odděleně. Podnik C by byl zprostředkujícím subjektem v řetězci podniků B-C-D. Pokud podnik C sdělil podniku B své identifikační číslo pro DPH v členském státě 2, použije se pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH. Dodání od podniku B podniku C bude představovat domácí plnění v členském státě 2, podnik C uskuteční dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 a podnik D uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě X. Plnění mezi podniky D a E povede k dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě X uskutečněnému podnikem D a k pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněnému podnikem E v členském státě 5.

3.6.8. Přeprava rozdělená na části a přerušení řetězce

Při probírání příkladu 2 v bodu 3.4.2 jsme uvedli, že dodání od podniku A podniku B a od podniku E podniku F byla z řetězce vyloučena, neboť došlo k „jasnému přerušení“ přepravy.

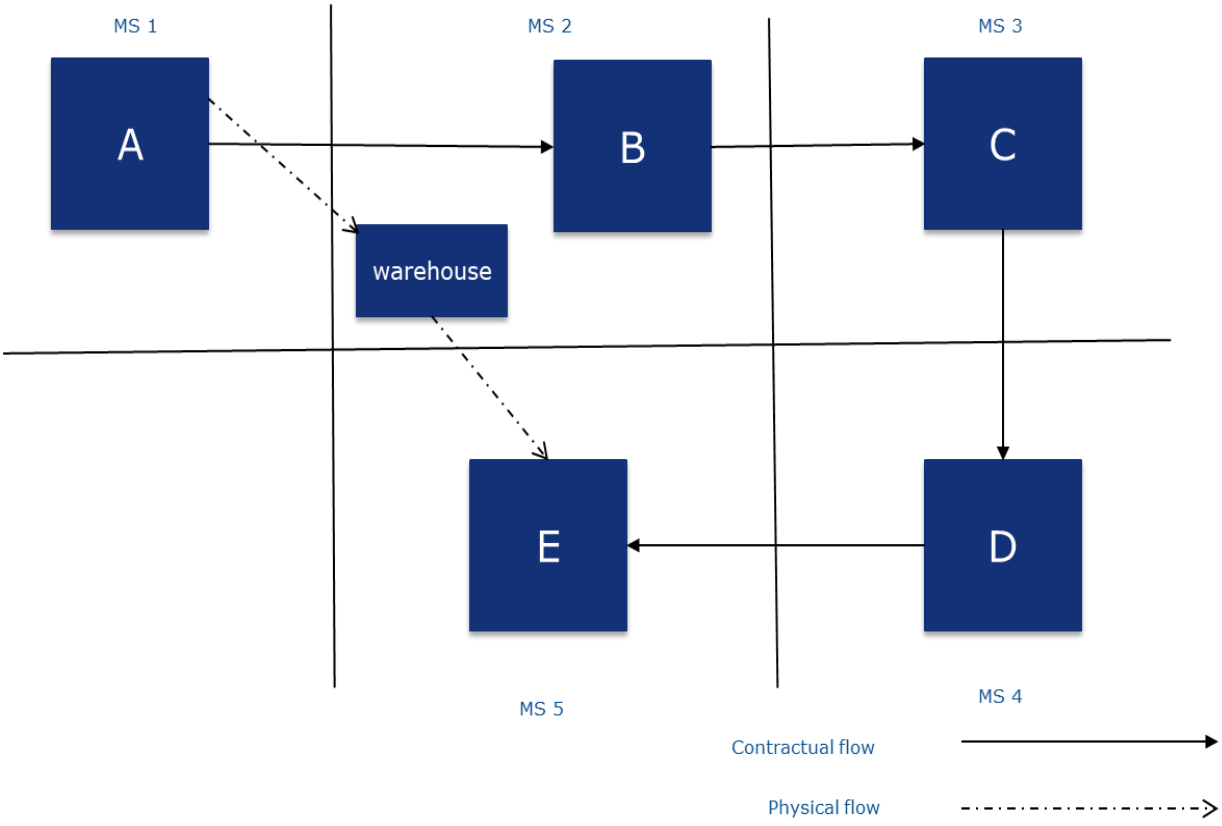
V rámci přepravy se zastávkami je proto důležité analyzovat, kdy existuje jasné přerušení přepravy, což vede k odlišné přepravě, a kdy ji lze považovat za jedinou přepravu.

K přerušení řetězce dojde například v situaci analyzované v předchozím bodu 3.6.7, kde se vyskytly dva různé „přesuny“ zboží mezi různými členskými státy, přičemž hospodářský subjekt organizující přepravu se u každého „přesunu“ lišil. V tomto případě nelze pravidla určená pro plnění v řetězci použít na všechna plnění mezi podniky B-C-D-E, nýbrž pouze na plnění mezi podniky B-C-D, nebo na plnění mezi podniky C-D-E, jelikož pravidlo týkající se jediné přepravy nelze uplatnit u celé skupiny plnění.

Nicméně skutečnost, že se jedná o různé dopravní prostředky, takže zboží je přeloženo například z nákladního vozidla na loď nebo mezi různými nákladními vozidly, nutně nemění zohlednění přepravy jako jediné přepravy.

Je-li zboží mimoto přepravováno z členského státu 2 do členského státu 5, ale část je vyloděna v členském státě X, považuje se zbývající část zboží, která bezprostředně pokračuje do členského státu 5, za přímo přepravenou z členského státu 2 do členského státu 5 pro účely použití pravidel týkajících se plnění v řetězci, pokud zprostředkující subjekt organizuje celou přepravu.

Na analýzu možností přerušení řetězce se zaměříme v následujícím příkladu (**příklad 4**):



Existují dva „přesuny“ zboží: od podniku A v členském státě 1 do skladu v členském státě 2 a ze skladu v členském státě 2 do podniku E v členském státě 5. Kdy můžeme považovat oba „přesuny“ za jedinou přepravu, nebo za různé přepravy? Budeme analyzovat různé scénáře:

a) *Scénář 1*: Tímto scénářem chceme zdůraznit, že rozhodující pro určení, zda došlo k přerušení řetězce, jsou dohody uzavřené mezi stranami v době, kdy dochází k přesunu zboží.

K posouzení tohoto scénáře jako jediné přepravy pro použití pravidla uvedeného v článku 36a směrnice o DPH by měly být splněny určité podmínky. Za prvé je nutné, aby oba přesuny organizoval jeden z hospodářských subjektů B, C nebo D[19], který jedná jako zprostředkující subjekt.

[19] Pokud oba „přesuny“ organizuje buď podnik A, nebo podnik E, existuje možnost považovat je za jedinou přepravu, ale každopádně by se nepoužilo pravidlo uvedené v článku 36a směrnice o DPH, neboť by neexistoval zprostředkující subjekt ve smyslu uvedeného ustanovení.

Je však možné, že i když oba „přesuny“ organizuje jeden podnik, nelze oba zmíněné „přesuny“ pokládat za jedinou přepravu. Například oba „přesuny“ organizuje podnik B. Když je zboží dopraveno do členského státu 2, neuzavře podnik B dohodu s podnikem C týkající se prodeje tohoto zboží. V pozdější fázi uzavře dohodu o prodeji zboží s podnikem C, podnik C uzavře dohodu s podnikem D a podnik D s podnikem E a zboží je přepraveno od podniku B (v členském státě 2) podniku E (v členském státě 5). V tomto případě bychom měli za to, že řetězec podniků A-B-C-D-E byl přerušen, i když podnik B je hospodářským subjektem, který organizoval oba přesuny zboží.

Při přepravě zboží z členského státu 1 do členského státu 2 by se proto jednalo o dodání zboží uvnitř Společenství uskutečněné podnikem A v členském státě 1 a pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné podnikem B v členském státě 2. Řada plnění mezi podniky B, C, D a E vede k jediné přepravě uvnitř Společenství z členského státu 2 do členského státu 5, která bude přidělena k dodání uskutečněnému podnikem B (neexistuje jiná možnost, jelikož podnik B je prvním dodavatelem v řetězci podniků B-C-D-E). Následná dodání od podniku C podniku D a od podniku D podniku E budou představovat domácí plnění v členském státě 5.

Jestliže na druhou stranu podnik B v době pořízení zboží od podniku A (nebo bezprostředně poté) již uzavřel dohodu s podnikem C ohledně prodeje zboží a před přemístěním zboží ví, že musí být přepraveno do podniku E v členském státě 5, pak skutečnost, že existují dva „přesuny“ zboží, v zásadě nebrání uvážení řady plnění jako plnění v řetězci, takže oba „přesuny“ zboží (za předpokladu, že mezi nimi existuje kontinuita, jak je uvedeno v příkladu 3 v bodu 3.6.7) lze pro účely článku 36a směrnice o DPH považovat za jedinou přepravu. V tomto případě bude podnik A prvním dodavatelem, podnik E konečným pořizovatelem a podnik B, který zorganizoval jedinou přepravu zahrnující dva „přesuny“, bude zprostředkujícím subjektem.

b) *Scénář 2*: K jinému závěru by bylo možné dospět, pokud by byl první „přesun“ organizován podnikem B a druhý „přesun“ podnikem C. V tomto případě by každý přesun představoval přepravu a mohly by existovat dvě možnosti.

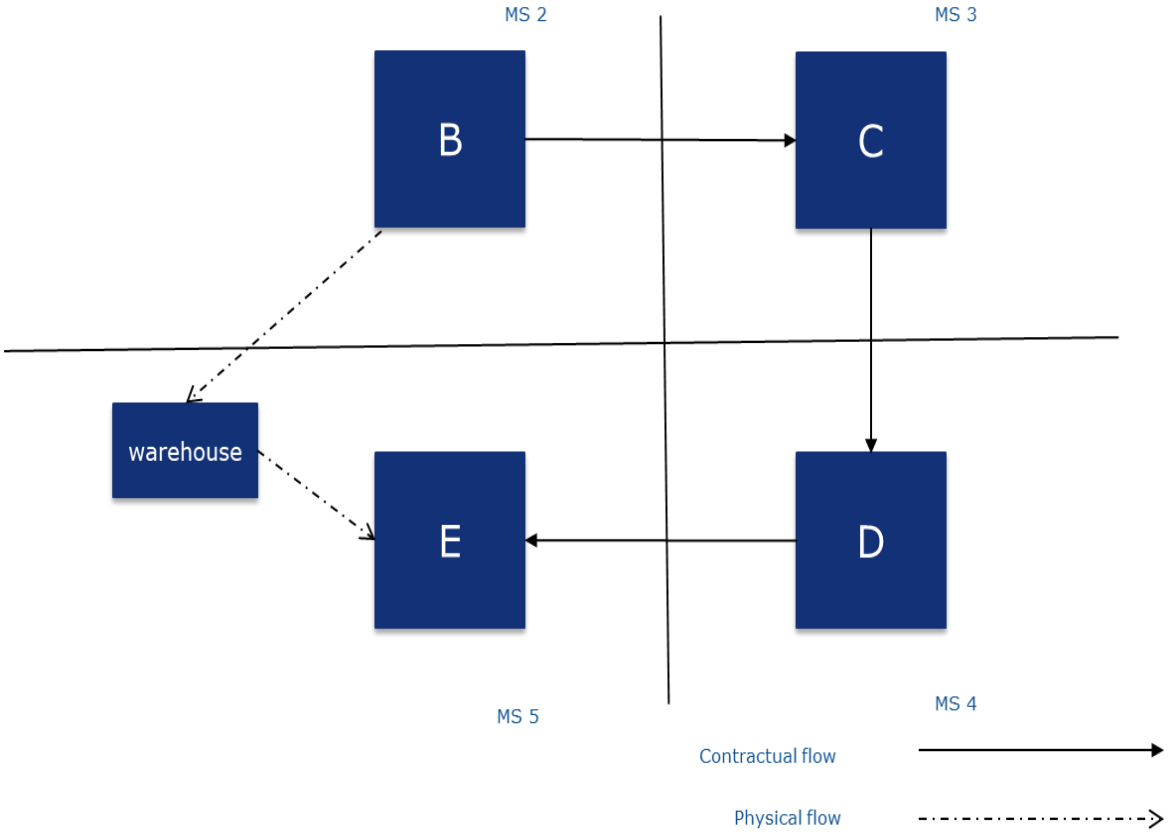
První možností by mohlo být to, že pokud podnik B organizuje přepravu zboží do skladu v členském státě 2, je toto zboží určeno podniku C v rámci dodání dohodnutého mezi podniky B a C. V takovém případě lze plnění mezi podniky A-B-C považovat za plnění v řetězci, kde je podnik B zprostředkujícím subjektem. Použije-li se obecné pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH, uskuteční se dodání zboží uvnitř Společenství podnikem A v členském státě 1, pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem B v členském státě 2 a domácí dodání mezi podniky B-C v členském státě 2. U plnění mezi podniky C-D-E pak vzhledem k tomu, že podnik C je prvním dodavatelem a organizuje přepravu, uskuteční podnik C dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě 2, podnik D uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 5 a dodání mezi podniky D-E bude v členském státě 5 domácím plněním.

Zadruhé, pokud by bylo zboží v rámci přepravy organizované podnikem B do skladu v členském státě 2 skutečně určeno samotnému podniku B, takže se tato přeprava neuskuteční v souvislosti s dodáním od podniku B podniku C, pak bychom museli z řetězce vyjmout dodání od podniku A podniku B, takže by došlo k dodání zboží uvnitř Společenství uskutečněnému podnikem A v členském státě 1 a pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem B v členském státě 2. Plnění mezi podniky B, C, D a E by vedla k plnění v řetězci, kde podnik B je prvním dodavatelem, podnik E konečným pořizovatelem a podnik C zprostředkujícím subjektem. Pokud podnik C sdělí podniku B své identifikační číslo pro DPH vydané členským státem 2, použije se pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 2

směrnice o DPH a se všemi dodáními mezi podniky A-B-C-D-E se bude z hlediska DPH zacházet stejně jako v předchozím odstavci.

Pokud však podnik C v tomto druhém případě nesdělí podniku B své identifikační číslo pro DPH vydané členským státem 2, použije se obecné pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH. Dodání od podniku A podniku B se nemění, ale dodání od podniku B podniku C by znamenalo dodání zboží uvnitř Společenství podnikem B v členském státě 2 a pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem C v členském státě 5, za nímž následují domácí dodání v členském státě 5 od podniku C podniku D a od podniku D podniku E. Pokud chce proto podnik C uplatnit obecné pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH, bude muset sdělit podniku B identifikační číslo pro účely DPH vydané jiným členským státem než členským státem 2, aby si byl podnik B vědom toho, že musí s dodáním podniku C zacházet jako s dodáním zboží uvnitř Společenství, a nikoli jako s domácím dodáním v členském státě 2.

c) *Scénář 3*: Stejně jako v případě scénáře 1 chceme tímto scénářem zdůraznit, že rozhodující pro určení, zda došlo k přerušení řetězce, jsou dohody uzavřené mezi stranami v době, kdy dochází k přesunu zboží. Pro tento scénář použijeme další příklad (**příklad 5**):



Zboží je přepraveno z prostor podniku B v členském státě 2 do skladu v členském státě 5. Tuto přepravu organizuje podnik C. V době přepravy prodal podnik B zboží podniku C, zatímco podnik C dosud neuzavřel žádnou dohodu o prodeji zboží. Později, po dopravení zboží do členského státu 5, uzavře podnik C smlouvu o prodeji zboží s podnikem D a podnik D uzavře smlouvu s podnikem E. Podnik C organizuje přepravu zboží ze skladu do prostor podniku E v členském státě 5.

V tomto případě musíme věnovat pozornost smluvní situaci zboží při počáteční přepravě. Při uskutečnění přepravy uvnitř Společenství je podnik C vlastníkem zboží. Nedochází k

žádným po sobě jdoucím dodáním, pouze jedinému dodání mezi podniky B-C. Uskuteční se tudíž dodání zboží uvnitř Společenství podnikem B v členském státě 2, načež následuje pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem C v členském státě 5. Toto dodání zboží uvnitř Společenství je osvobozeno od daně, jsou-li splněny podmínky uvedené v článku 138 směrnice o DPH.

V tomto případě nedochází k plnění v řetězci. Dodání od podniku C podniku D a od podniku D podniku E budou představovat v obou případech domácí dodání v členském státě 5.

Po analýze různých scénářů, pokud jde o přepravu rozdělenou na části a přerušení řetězce, můžeme vyvodit závěr, že v případě několika „přesunů" zboží nebo několika osob zapojených do přepravy je důležité posoudit v každém jednotlivém případě příslušné okolnosti s cílem určit, zda lze uplatnit pravidla pro plnění v řetězci. Příslušnými prvky bude určení místa, kde se nachází zboží, a nikoli místa, kde se nacházejí dodavatelé, a jaká plnění se uskutečnila při přesunu zboží.

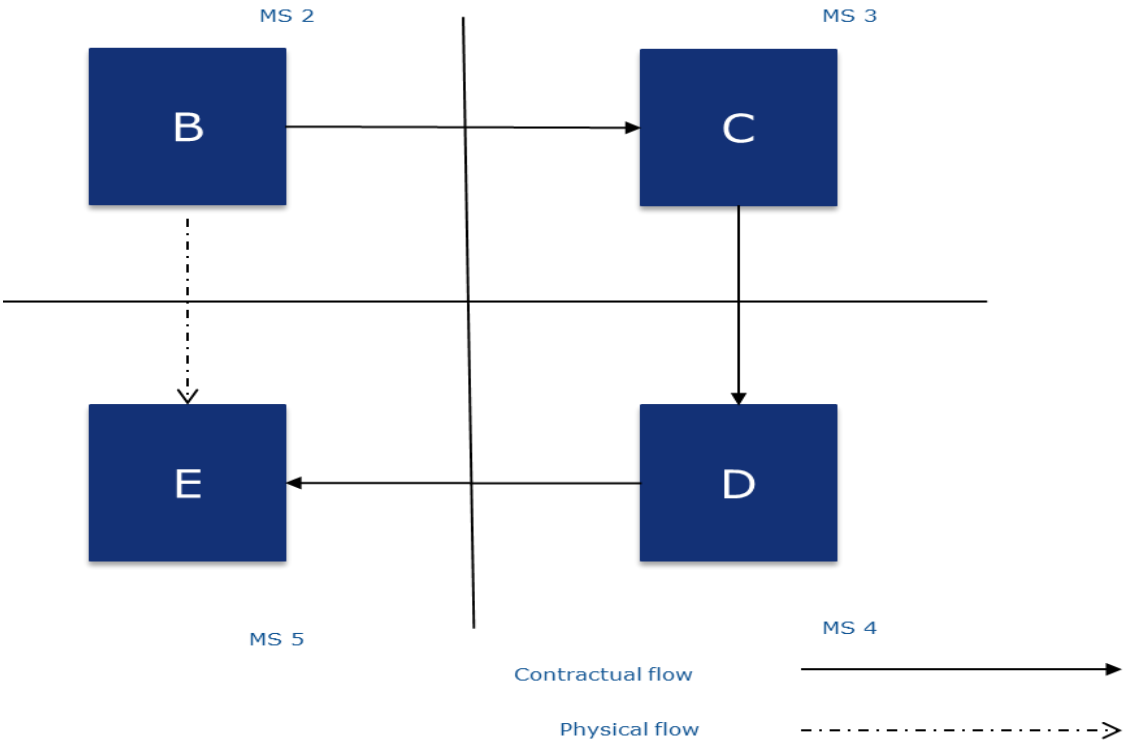
3.6.9. Důkaz o organizaci přepravy

Zprostředkující subjekt musí uchovávat důkazy o tom, že zboží přepravil nebo odeslal on sám (na vlastní účet), nebo že zboží bylo přepraveno nebo odesláno třetí osobou na jeho účet. Tyto důkazy jsou nezbytné pro určení, zda je zprostředkujícím subjektem, a ke kterému plnění v řetězci je proto přeprava připsána. Tento důkaz je však odlišný a musí být posouzen odděleně od dokladu potřebného k využití osvobození od daně podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Strana, která osvobození uplatňuje a která se může nebo nemusí shodovat se zprostředkujícím subjektem, bude muset předložit správcům daně důkaz o splnění podmínek pro uplatnění tohoto osvobození[20].

Nezbytné jsou proto dva různé doklady: důkaz o organizaci přepravy (tj. doklad o tom, že byla přeprava provedena „určitou osobou povinnou k dani nebo na její účet") a důkaz o samotné přepravě (což znamená doklad, že zboží bylo skutečně přepraveno z jednoho členského státu do druhého).

Pro lepší pochopení, k čemu jsou tyto dva různé doklady zapotřebí, použijeme následující příklad (**příklad 6**):

[20] Pokud je proto přeprava připsána k dodání zprostředkujícímu subjektu, musí dodavatel vést evidenci o přepravě, aby odůvodnil osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně. Aby mohl mít dodavatel prospěch z domněnky uvedené v čl. 45a odst. 1 písm. b) prováděcího nařízení, musí mít k dispozici dokumenty vyžadované tímto ustanovením.



Mějme za to, že přeprava zboží je přidělena k dodání zprostředkujícímu subjektu a že zprostředkujícím subjektem je podnik C. Přeprava je připsána k dodání podniku C, takže dodáním zboží uvnitř Společenství je dodání provedené podnikem B pro podnik C. Aby mohl podnik B uplatnit osvobození od daně, jelikož neorganizuje přepravu zboží, bude v zásadě potřebovat i) identifikační číslo pro DPH, které podniku C vydal jiný členský stát než členský stát 2; ii) doklad o tom, že zboží bylo přepraveno z členského státu 2 do jiného členského státu, a iii) doklad o tom, že zboží bylo přepraveno podnikem C nebo třetí osobou na jeho účet (jelikož ustanovení čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH pro uplatnění osvobození od daně vyžaduje, aby bylo zboží přepraveno buď dodavatelem, nebo pořizovatelem, nebo třetí osobou na účet jednoho z nich).

Podnik C bude tudíž muset prokázat podniku B nejen to, že se přeprava uskutečnila, nýbrž také to, že přepravu zorganizoval (nebo jinými slovy, že přepravu uskutečnil sám, nebo třetí osoba na jeho účet). Je třeba připomenout, že pokud podle těchto dokladů organizuje přepravu podnik D, a nikoli podnik C, pak by byl zprostředkujícím subjektem podnik D. V tomto případě by byla přeprava uvnitř Společenství připsána k dodání uskutečněnému podnikem C pro podnik D, nebo k dodání uskutečněnému podnikem D pro podnik E, nemůže však být připsána k dodání podnikem B podniku C. Toto posledně uvedené dodání se stává domácím plněním v členském státě 2 a podnik B bude muset účtovat DPH podniku C. Podnik C musí proto předložit podniku B doklad o tom, že organizoval přepravu, což je dodatečný důkaz odlišný od důkazu ohledně pouhé skutečnosti, že došlo k přepravě.

3.6.10. Zprostředkující subjekt musí sdělit identifikační číslo pro DPH svému dodavateli

Za účelem uplatnění pravidla stanoveného v čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH musí zprostředkující subjekt sdělit **svému dodavateli** identifikační číslo pro DPH členského státu, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno.

Ustanovení čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH nevyžaduje sdělení tohoto čísla žádnému ze zúčastněných správců daně, nýbrž pouze dodavateli.

Toto sdělení musí být učiněno dodavateli; není podstatné, zda zprostředkující subjekt sdělí identifikační číslo pro DPH kterémukoli z ostatních účastníků plnění v řetězci.

V našem příkladu 2, je-li podnik D zprostředkujícím subjektem a sdělil-li podniku C identifikační číslo pro DPH, které mu (D) bylo přiděleno členským státem 2, bude přeprava připsána k dodání uskutečněnému podnikem D podniku E. Sdělení identifikačního čísla pro účely DPH podnikem D podniku B nebo E není pro účely čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH podstatné. Pokud podnik D sdělí toto číslo podniku B nebo E, ale nesdělí je podniku C, použije se obecné pravidlo, přičemž se přeprava nebo odeslání připíšou k dodání uskutečněnému podnikem C pro podnik D.

3.6.11. Jak by měl zprostředkující subjekt sdělit své identifikační číslo pro DPH

Pro sdělení identifikačního čísla pro DPH nejsou stanoveny žádné zvláštní náležitosti. Může být provedeno jakýmkoli způsobem umožňujícím prokázat, že je dodavatel obdržel. V tomto ohledu by mohla postačovat výměna e-mailů.

Strany se mohou dohodnout na způsobu tohoto sdělení. Sdělení není třeba učinit pro jednotlivá plnění. Je možné, že zprostředkující subjekt poskytne svému dodavateli identifikační číslo pro DPH, které by mělo být použito pro všechna dodání do určitého členského státu, pouze jednou. Pokud zprostředkující subjekt přijímá od stejného dodavatele dodání například v členském státě 1 a členském státě 2, může svému dodavateli uvést pouze jednou identifikační číslo pro DPH, které bude použito pro dodání do členského státu 1, a identifikační číslo pro DPH, které bude použito pro dodání do členského státu 2, přičemž se může jednat o stejné číslo, nebo o různá čísla.

Zprostředkující subjekt může dodavateli sdělit, že od určitého okamžiku se bude identifikační číslo pro DPH, které bude použito pro dodání do konkrétního členského státu, lišit od identifikačního čísla pro DPH, jež bylo používáno doposud. Zprostředkující subjekt může rovněž pro určitá dodání zvolit jiné identifikační číslo pro DPH, než je číslo, které používá „obvykle“. Pokud proto sdělil svému dodavateli určité identifikační číslo pro DPH, které by mělo být použito pro všechna dodání do určitého členského státu, mohl dodavatele informovat, že pro konkrétní dodání použije jiné identifikační číslo pro DPH.

Dodavatel může zprostředkující subjekt požádat, aby mu sdělil své identifikační číslo pro DPH na základě jednotlivých plnění, pokud si to přeje, aby se ujistil o správném uplatňování osvobození od daně.

3.6.12. Důkaz o sdělení identifikačního čísla pro DPH

Zprostředkující subjekt a jeho dodavatel musí uchovávat důkaz o sdělení a předložit tento důkaz na žádost správcům daně k ověření správného uplatňování pravidla. K prokázání toho, že bylo sděleno identifikační číslo pro účely DPH, je proto zapotřebí určitá písemná komunikace, i elektronickými prostředky.

Avšak i v případě, že zprostředkující subjekt nebo jeho dodavatel není schopen předložit důkaz, že zprostředkující subjekt sdělil svému dodavateli identifikační číslo pro DPH přidělené členským státem, ze kterého je zboží odesláno, bude se mít za to, že tomu tak je, jsou-li splněny tyto podmínky:

1) identifikační číslo pro DPH zprostředkujícího subjektu vydané členským státem, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno, je uvedeno na faktuře, kterou mu vystavil jeho dodavatel, a

2) výše DPH splatná v členském státě, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno, byla fakturována (pokud není toto plnění osvobozeno od DPH; v takovém případě by faktura měla obsahovat odkaz na příslušné ustanovení směrnice o DPH nebo na odpovídající vnitrostátní ustanovení nebo jakýkoli jiný odkaz uvádějící, že dodání zboží nebo poskytnutí služby je osvobozeno od daně podle čl. 226 odst. 11 směrnice o DPH).

Orgány zúčastněných členských států by rovněž měly mít možnost ověřit, zda je chování dodavatele a zprostředkujícího subjektu v souladu s tím, co je uvedeno na faktuře. Pokud tedy například dodavatel účtoval DPH v rámci plnění na základě faktury, měla by být tato DPH zahrnuta do jeho evidence DPH, je-li povinen tuto evidenci vést, a v jeho přiznání k dani.

3.6.13. Co se stane, pokud zprostředkující subjekt a jeho dodavatel nemohou toto sdělení prokázat?

Pokud zprostředkující subjekt a jeho dodavatel nemohou prokázat, že zprostředkující subjekt sdělil svému dodavateli identifikační číslo pro DPH, které mu bylo vydáno členským státem, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno, a nejsou splněny podmínky uvedené v bodu 3.6.12, lze předpokládat, že nejsou splněny podmínky pro použití pravidla uvedeného v čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH a použije se obecné pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH.

3.6.14. Kdy má zprostředkující subjekt toto sdělení učinit?

Článek 36a směrnice o DPH nestanoví, kdy musí dojít ke sdělení identifikačního čísla pro DPH dodavateli. V zásadě se zdá, že za normálních okolností by toto sdělení mělo být učiněno před uskutečněním zdanitelného plnění.

Jestliže zprostředkující subjekt nesdělí svému dodavateli své identifikační číslo pro DPH vydané členským státem zahájení přepravy zboží do uvedeného data, použije se obecné pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH, takže přeprava zboží bude připsána k dodání zprostředkujícímu subjektu a bude se jednat o dodání zboží uvnitř Společenství. Dodavatel proto nebude zprostředkujícímu subjektu DPH účtovat, pokud zprostředkující subjekt sdělil dodavateli identifikační číslo pro DPH vydané jiným členským státem, než je členský stát zahájení přepravy zboží, a dodavatel se přesvědčí, že zboží je přepraveno do jiného členského státu zprostředkujícím subjektem či jinou osobou na jeho účet.

Je však možné, že zprostředkující subjekt v důsledku omylu sdělí chybné identifikační číslo pro DPH. Tak by tomu bylo například v případě, kdy dal svému dodavateli pokyn, aby vždy uplatnil jeho identifikační číslo pro DPH vydané členským státem zahájení přepravy zboží, ale pro toto konkrétní dodání chtěl použít identifikační číslo pro DPH vydané členským státem určení zboží. V takovém případě by měl mít zprostředkující subjekt možnost sdělit toto identifikační číslo pro DPH vydané členským státem určení zboží i po uskutečnění zdanitelného plnění. Důsledky tohoto opožděného sdělení se budou lišit v závislosti na okolnostech daného případu.

Pokud ke sdělení dojde po uskutečnění zdanitelného plnění, ale před uplynutím lhůty pro podání přiznání k dani za toto období, dodavatel pouze opraví fakturu podle příslušných vnitrostátních pravidel, uplatní na plnění osvobození od DPH (jsou-li splněny všechny podmínky) a v přiznání k dani nevykáže u tohoto dodání žádnou částku DPH.

Pokud ke sdělení dojde po uskutečnění zdanitelného plnění a po uplynutí lhůty pro podání přiznání k dani za toto období, může dodavatel rovněž opravit fakturu v souladu s příslušnými vnitrostátními předpisy a uplatnit osvobození od DPH, jsou-li splněny všechny podmínky. Dodavatel opraví přiznání k dani podle postupů stanovených v tomto členském státě.

3.6.15. Co se stane, pokud má zprostředkující subjekt několik identifikačních čísel pro DPH?

V našem příkladu 2, kdy je zprostředkujícím subjektem podnik C, je možné, že má identifikační číslo pro DPH vydané členským státem, v němž je usazen (členský stát 3), identifikační číslo pro DPH vydané členským státem zahájení přepravy zboží (členský stát 2) a identifikační číslo pro DPH vydané členským státem ukončení přepravy zboží (členský stát 5).

Skutečnost, že podnik C má identifikační číslo pro DPH vydané členským státem 2, ho nezavazuje k tomu, aby toto identifikační číslo pro DPH použil u plnění týkajících se dodavatelů usazených a/nebo zboží nacházejícího se v tomto členském státě. Může použít identifikační číslo pro DPH vydané uvedeným členským státem nebo identifikační číslo pro DPH vydané kterýmkoli jiným členským státem. Důsledky volby jednoho nebo druhého identifikačního čísla pro DPH však nejsou neutrální.

Již jsme analyzovali důsledky toho, když podnik C poskytne identifikační číslo pro DPH vydané členským státem 2. Dodání od podniku B podniku C pak bude v členském státě 2 domácím dodáním a přeprava zboží bude připsána k dodání uskutečněnému podnikem C. Podnik C proto uskuteční dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 (osvobozené od daně, jsou-li splněny podmínky uvedené v článku 138 směrnice o DPH).

Podnik C však může poskytnout podniku B své identifikační číslo pro DPH vydané členským státem 5. V takovém případě se použije obecné pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH a doprava je připsána k dodání podniku C. Dodání zboží uvnitř Společenství od podniku B pro podnik C bude osvobozeno od daně. Podnik C uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 5.

Pokud podnik C poskytne podniku B své identifikační číslo pro DPH vydané členským státem 3, použije se také obecné pravidlo uvedené v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH a přeprava je připsána k dodání podniku C. Dodání zboží uvnitř Společenství od podniku B pro podnik C je osvobozeno od daně, jelikož článek 138 směrnice o DPH vyžaduje pouze identifikační číslo pro DPH vydané jiným členským státem, než je členský stát, z něhož je zboží odesláno nebo přepraveno.

Podle článku 40 směrnice o DPH uskuteční podnik C pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 5, kde je ukončeno odeslání nebo přeprava zboží, takže pořízení zboží uvnitř Společenství bude zdaněno v členském státě 5. Podle článku 41 směrnice o DPH by však pořízení zboží uvnitř Společenství mohl zdanit také členský stát 3, neboť číslo, pod nímž podnik C uskutečnil pořízení, bylo identifikační číslo pro DPH vydané členským státem 3. Aby se zabránilo dvojímu zdanění, musí podnik C správci daně v členském státě 3 prokázat, že DPH byla na pořízení zboží uplatněna v souladu s článkem 40 směrnice o DPH, tj. v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží (členský stát 5).

3.6.16. *Co se stane, pokud zprostředkující subjekt nesdělí svému dodavateli žádné identifikační číslo pro DPH?*

Je možné, že zprostředkující subjekt nesdělí svému dodavateli žádné identifikační číslo pro DPH. V příkladu 2 máme za to, že podnik C je zprostředkující subjekt a že podniku B nesdělil žádné identifikační číslo pro DPH. V takovém případě bude muset podnik B u plnění pro podnik C účtovat DPH.

Skutečnost, že zboží opustilo území členského státu 2 a že podnik C je osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nestačí k přiznání osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH. V čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH se jako podmínka pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně vyžaduje, aby podnik C sdělil podniku B své identifikační číslo pro DPH, vydané jiným členským státem, než je stát zahájení přepravy zboží. Jelikož tak neučinil, bude podnik B povinen uplatnit u dodání zboží uvnitř Společenství DPH.

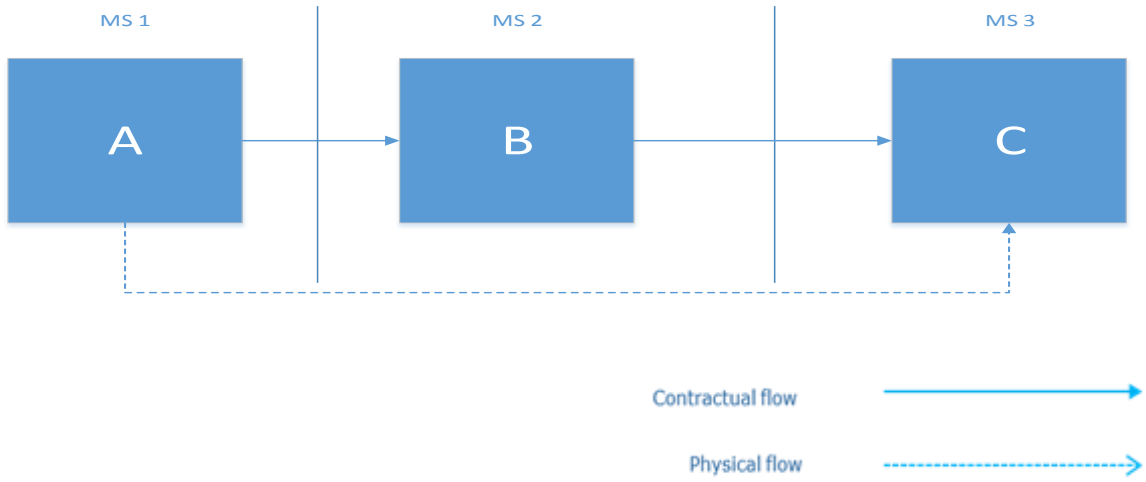
Je třeba poznamenat, že zdanění dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě 2 nebrání zdanění pořízení zboží uvnitř Společenství podnikem C v členském státě 5 podle článku 40 směrnice o DPH a článku 16 prováděcího nařízení.

Tuto situaci lze napravit tím, že podnik C sdělí své identifikační číslo pro DPH později. Může podniku B sdělit své identifikační číslo pro DPH členského státu 2, členského státu 3 nebo členského státu 5 s důsledky objasněnými v předchozím oddíle. Použijí se pravidla pro opravu faktur stanovená v členském státě 2.

3.6.17. *Zjednodušení třístranných obchodů*

Jak již bylo uvedeno, oblast působnosti pravidel stanovených v článku 36a směrnice o DPH je omezena na vyjasnění toho, ke kterému plnění v řetězci je přeprava připsána. Tato pravidla nemají vliv na daňovou povinnost, která je stanovena podle obecných pravidel. Nemají rovněž vliv na možnost uplatnit zjednodušení stanovené pro třístranné obchody, jsou-li splněny všechny podmínky uvedené v článku 141 směrnice o DPH.

Můžeme uvažovat o jednoduchém plnění v řetězci, kde lze uplatnit zjednodušení pro třístranné obchody, v následujícím příkladu (**příklad 7**):



Podnik B je zprostředkující subjekt. Obecným pravidlem uvedeným v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH je to, že se přeprava nebo odeslání připisuje k dodání zprostředkujícímu subjektu, tj. k dodání uskutečněnému podnikem A pro podnik B. Podnik A proto

uskuteční dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě 1 a podnik B uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 3. Budeme analyzovat, zda jsou splněny požadavky stanovené v článku 141 směrnice za účelem uplatnění zjednodušení pro třístranné obchody:

a) pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečňuje osoba povinná k dani (B), která není usazena v dotyčném členském státě (členský stát 3), avšak je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě (členský stát 2);

b) pořízení zboží se uskutečňuje za účelem následného dodání daného zboží, které v dotčeném členském státě (členský stát 3) uskutečňuje podnik B;

c) zboží je přímo přepraveno z jiného členského státu (členský stát 1) než toho, v němž je podnik B identifikován pro účely DPH (členský stát 2), osobě, pro kterou uskutečňuje následné dodání (podnik C);

d) osoba, pro kterou je následné dodání uskutečňováno (podnik C), je jinou osobou povinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v dotčeném členském státě (členský stát 3);

e) podnik C byl v souladu s článkem 197 směrnice o DPH určen za osobu povinnou odvést daň splatnou při dodání uskutečněném podnikem B.

Podmínky pro uplatnění zjednodušení u třístranných obchodů jsou proto splněny. Plnění bude tudíž zdaněno takto:

– podnik A uskuteční dodání zboží uvnitř Společenství v členském státě 1. Toto dodání bude osvobozeno od daně, jsou-li splněny všechny podmínky uvedené v článku 138 směrnice o DPH,

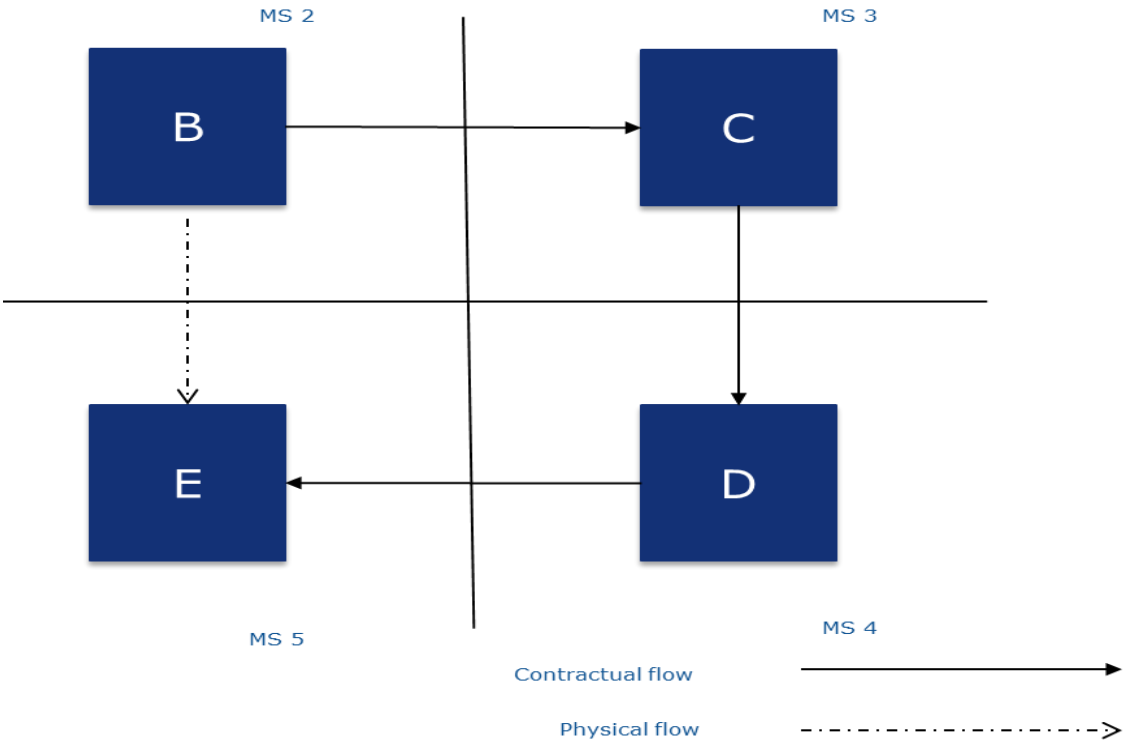
– podnik B uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 3. Z tohoto pořízení se v důsledku použití článku 141 směrnice o DPH nebude DPH účtovat,

– podnik B uskuteční domácí dodání pro podnik C v členském státě 3. Podnik C bude mít povinnost odvést DPH z tohoto dodání podle článku 197 směrnice o DPH,

– podnik B se proto nebude muset registrovat pro účely DPH a odvést DPH v členském státě 1, ani v členském státě 3. Aby bylo zajištěno, že podnik B není v členském státě 2 zdaněn z důvodu pořízení zboží uvnitř Společenství, měl by rovněž splňovat podmínky stanovené v článku 42 směrnice o DPH.

3.6.17.1. Více než tři hospodářské subjekty v řetězci

Použijeme opět náš příklad se čtyřmi hospodářskými subjekty v řetězci (**příklad 8**):



V našem příkladu 8 je zprostředkujícím subjektem podnik C. Podnik C sdělí podniku B své identifikační číslo pro DPH vydané členským státem 2. Namísto obecného pravidla uvedeného v čl. 36a odst. 1 směrnice o DPH se proto použije pravidlo stanovené v čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH, takže přeprava je připsána k dodání uskutečněnému podnikem C. Dodání uskutečněné podnikem B pro podnik C tak bude v členském státě 2 domácím dodáním a dodání uskutečněné podnikem C pro podnik D bude představovat dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně v členském státě 2 (jsou-li splněny podmínky článku 138 směrnice o DPH).

Pořízení zboží uvnitř Společenství je uskutečněno podnikem D, který není usazen v členském státě 5, tj. v členském státě ukončení přepravy zboží, je však registrován pro účely DPH v členském státě 4. Zboží pořizuje podnik D za účelem následného dodání zboží podniku E v témže členském státě, tj. v členském státě 5. Zboží je přepravováno přímo z jiného členského státu (členský stát 2) než toho, v němž je podnik D registrován pro účely DPH (členský stát 4), osobě, pro kterou uskutečňuje následné dodání (podnik E). Podnik E je osobou povinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v členském státě 5. Pokud je tedy podnik E osobou povinnou odvést daň splatnou při dodání uskutečněném osobou, která není usazena v členském státě 5 (podnik D), v souladu s článkem 197 směrnice o DPH, použije se pravidlo uvedené v článku 141 směrnice o DPH.

V tomto případě by neměla být z pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněného podnikem D v členském státě 5 DPH vybrána. Osobou povinnou k dani z dodání uskutečněného podnikem D podniku E v členském státě 5 bude podle článku 197 směrnice o DPH podnik E.

Podnik D se proto nemusí v členském státě 5 registrovat ani odvést DPH. Aby bylo dále zajištěno, že podnik D není zdaněn v členském státě 4 z důvodu pořízení zboží uvnitř Společenství, měl by splňovat podmínky uvedené v článku 42 směrnice o DPH.

3.6.17.2. Následné dodání zboží po třístranném obchodu

V našem příkladu 8 byl podnik C zprostředkujícím subjektem. Podnik C sdělí podniku B své identifikační číslo pro DPH v členském státě 3, a nikoli identifikační číslo pro DPH v členském státě 2. Pro účely příkladu předpokládáme, že podnik D je identifikován pro účely DPH nejen v členském státě 4, nýbrž také v členském státě 5. V tomto případě se uplatní obecné pravidlo pro plnění v řetězci a přeprava bude přidělena dodání uskutečněnému podnikem B pro podnik C. Podnik C uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 5. Vzhledem k doslovnému znění článku 141 směrnice o DPH je možné se domnívat, že toto osvobození nelze uplatnit na pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné podnikem C. Důvodem je skutečnost, že se podmínka uvedená v čl. 141 písm. c) směrnice o DPH může pokládat za nesplněnou: zboží není odesláno ani přepraveno osobě, pro kterou podnik C dodání uskutečňuje, nýbrž jiné osobě, podniku E, která se nachází dále v řetězci. Je-li tomu tak, musí být podnik C registrován v členském státě 5 a odvést DPH z pořízení zboží uvnitř Společenství v členském státě 5[21].

V tomto případě by však mohlo být uplatněno osvobození od daně uvedené v článku 141 směrnice o DPH.

V tomto ohledu je třeba uvést, že pro podnik C, zprostředkující subjekt při prodeji zboží podniku D, není podstatné, jak hodlá podnik D se zbožím naložit.

Podnik C splní své povinnosti s ohledem na podnik D zasláním zboží na místo dohodnuté podniky C a D. Tímto místem mohou být prostory podniku D, nebo sklad spravovaný třetí osobou. Mohlo by se však jednat rovněž o prostory podniku E v důsledku plnění mezi podniky D a E, jehož si podnik C nemusí být nutně vědom.

Podnik C tak splňuje požadavky stanovené v článku 141 směrnice o DPH, jelikož odesílá zboží na místo určené podnikem D. Skutečnost, že došlo k prodeji zboží podnikem D podniku E, jehož si podnik C může, ale nemusí být vědom, neovlivňuje splnění požadavku pro uplatnění osvobození od daně ze strany podniku C.

Mohli bychom se podívat na rozdíly mezi tímto scénářem (třístranný obchod mezi podniky B, C a D, i když je zboží zasláno podniku E), a případem, kdy existuje třístranný obchod mezi podniky B, C a D, zboží je odesláno do prostor podniku D a následuje dodání podnikem D podniku E mimo plnění v řetězci.

V obou případech bude od daně osvobozeno pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné podnikem C v členském státě 5 a podnik C se nemusí v tomto členském státě registrovat. Podnik D by v těchto případech musel být registrován v členském státě 5 a byl by povinen odvést DPH z domácího dodání, které pro něj uskutečnil v tomto členském státě podnik C.

Dále je třeba vzít v úvahu čl. 42 písm. b) směrnice o DPH. To znamená, že v obou případech bude muset podnik C splnit „povinnosti související s předložením souhrnného hlášení stanovené v článku 265“, takže následné dodání podniku D a identifikační číslo pro DPH podniku D v členském státě 5 musí podnik C uvést v souhrnném hlášení

[21] Pokud se však použije osvobození podle čl. 140 písm. c) směrnice o DPH (což by nastalo v případě, že by členský stát 5 uplatnil při následném dodání mezi podniky C a D volitelné přenesení daňové povinnosti podle článku 194 směrnice o DPH), musel by se podnik C zaregistrovat v členském státě 5 z důvodu pořízení zboží uvnitř Společenství, neměl by však povinnost odvést z tohoto pořízení zboží uvnitř Společenství daň, neboť toto pořízení zboží by bylo od daně osvobozeno.

předloženém v členském státě 3. V opačném případě by byl v obou případech podnik C v členském státě 3 odpovědný za pořízení zboží uvnitř Společenství, a to vzhledem k tomu, že k pořízení použil identifikační číslo pro DPH vydané členským státem 3 (článek 41 směrnice o DPH).

Dodání od podniku D podniku E by každopádně představovalo domácí dodání zdaňované v členském státě 5.

Jak vidíme, pro podniky C, D a E neexistují žádné rozdíly, pokud se zjednodušení pro třístranné obchody použije v okamžiku, kdy je zboží odesláno podniku E, a v případě, že se zjednodušení pro třístranné obchody použije v okamžiku, kdy je zboží odesláno podniku D, který zboží později prodá a zašle podniku E. Pokud se však zjednodušení nepoužije, bude podnik C povinen se registrovat a odvést DPH v členském státě 5.

Po analýze výše uvedených okolností lze mít za to, že v tomto případě jsou v příkladu 8 splněny všechny podmínky pro použití zjednodušení pro třístranné obchody, pokud podnik C přepravuje zboží do místa určeného podnikem D v členském státě 5 a podnik D je identifikován pro účely DPH v tomto členském státě 5. Podmínka stanovená čl. 141 písm. c) směrnice o DPH je splněna, neboť zboží je přepravováno přímo na místo, které podniku C určil podnik D.

Pořízení zboží uvnitř Společenství uskutečněné podnikem C v členském státě 5 by proto mělo být osvobozeno od daně a podnik C se nemusí v členském státě 5 registrovat. Podnik D by byl povinen odvést DPH v členském státě 5, pokud jde o domácí dodání uskutečněné v tomto členském státě podnikem C pro podnik D, a dodání podnikem D podniku E by rovněž představovalo domácí dodání zdaňované v členském státě 5. Pro účely článku 42 směrnice o DPH by byl podnik C povinen předložit v členském státě 3 souhrnné hlášení, v němž je uvedeno identifikační číslo pro DPH podniku D v členském státě 5.

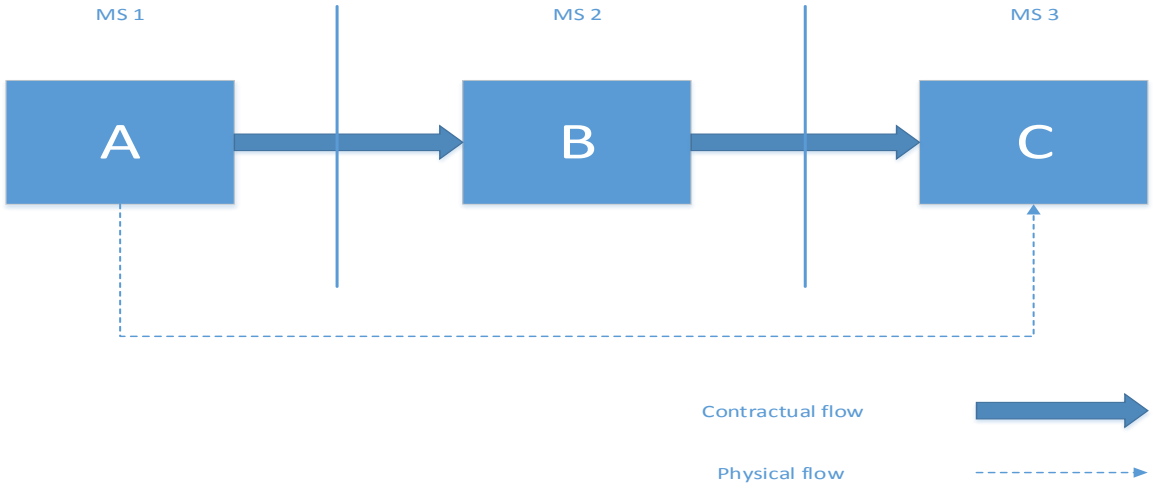
Celkově lze říci, že pravidla pro plnění v řetězci platí nezávisle na počtu stran účastnících se řetězce. Zjednodušení pro třístranné obchody se však použije pouze tehdy, pokud jsou u plnění zahrnujících tři strany v tomto řetězci splněny všechny podmínky pro zjednodušení třístranných obchodů. V praxi může zjednodušení pro třístranné obchody potenciálně využít pouze jedna z osob povinných k dani, jež se účastní řetězce plnění, a to osoba v tomto řetězci, která uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství. V uvedeném příkladě to bude podnik C, zatímco podnik D toto nebude moci využít.

3.6.18. Poslední osoba v řetězci, která je konečným pořizovatelem

Jak je uvedeno v oddíle 3.3, minimální počet osob účastnících se plnění v řetězci činí tři. Není však nutné, aby byly všichni účastníci osobami povinnými k dani.

Je totiž možné, že poslední osoba v řetězci je osobou nepovinnou k dani, která je konečným spotřebitelem. Pravidla pro plnění v řetězci bychom proto mohli uplatnit v situaci, kdy osoba povinná k dani A prodá zboží osobě povinné k dani B, která prodává stejné zboží osobě nepovinné k dani C. Přeprava se uskutečňuje přímo od osoby A osobě C, z členského státu 1 do členského státu 3.

Příklad 9



V této situaci je jedinou osobou, která může být zprostředkujícím subjektem, jenž může uplatnit pravidla pro plnění v řetězci, osoba B.

Pokud se použije obecné pravidlo, přeprava se připíše k dodání uskutečněnému podnikem A pro podnik B. Dodání podnikem A bude proto představovat dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně v členském státě 1 (jsou-li splněny podmínky uvedené v článku 138 směrnice o DPH), zatímco v členském státě 3 by podnik B uskutečnil pořízení zboží uvnitř Společenství. Dodání od podniku B osobě C bude představovat domácí plnění v členském státě 3.

Pokud podnik B, zprostředkující subjekt, sdělí podniku A identifikační číslo pro DPH, které mu vydal členský stát, z něhož je zboží odesláno nebo přepraveno, tj. členský stát 1, připíše se odeslání nebo přeprava k dodání, které uskutečnil, tj. k dodání od podniku B osobě C. Dodání od podniku A podniku B bude představovat domácí plnění zdanitelné v členském státě 1. Dodání od podniku B osobě C se považuje za prodej zboží na dálku podléhající dani v členském státě 3, ledaže jsou splněny podmínky stanovené v článku 34 směrnice o DPH, v kterémžto případě by bylo plnění zdaněno v členském státě 1.

4. OSVOBOZENÍ DODÁNÍ ZBOŽÍ UVNITŘ SPOLEČENSTVÍ OD DANĚ

4.1. Příslušné ustanovení

Článek 138 směrnice o DPH.

4.2. Co toto ustanovení znamená?

Změna článku 138 směrnice o DPH sestává ze dvou prvků:

- odstavec 1 je přepracován a je doplněna nová podmínka,
- je vložen nový odstavec 1a.

Ustanovení čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH

S ohledem na ustanovení čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH je třeba vzít v úvahu toto:

- obsah čl. 138 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH odpovídá obsahu čl. 138 odst. 1 ve znění platném do 31. prosince 2019,

- písmeno b) stanoví novou podmínku pro uplatnění osvobození od daně, která se skládá ze dvou prvků:

    - osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, pro niž se dodání uskutečňuje, je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě, než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží,

    a

    - tato osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, pro niž se dodání uskutečňuje, sdělila dodavateli své identifikační číslo pro DPH.

    Pokud jde o první prvek, je třeba uvést, že identifikační číslo pro DPH osoby povinné k dani nebo právnické osoby nepovinné k dani, pro niž se dodání uskutečňuje, nemusí být nutně identifikačním číslem pro DPH vydaným členským státem, do kterého je zboží přepravováno; stačí, že se jedná o identifikační číslo pro DPH přidělené jiným členským státem, než je stát zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

    Pokud jde o druhý prvek, je třeba uvést, že způsob sdělení identifikačního čísla pro DPH mezi smluvními stranami není v právním textu uveden. To by proto mělo být ponecháno na uvážení smluvních stran a neměly by se na ně vztahovat žádné formální požadavky (například použití konkrétního dokumentu). Podobně jak je uvedeno výše v souvislosti s čl. 36a odst. 2 směrnice o DPH, lze na základě skutečnosti, že dodavatel uvedl na faktuře identifikační číslo pro DPH svého zákazníka, mít za to, že pořizovatel sdělil dodavateli své identifikační číslo pro DPH.

Ustanovení čl. 138 odst. 1a směrnice o DPH

Co se týká čl. 138 odst. 1a směrnice o DPH, je třeba zdůraznit, že do článku 138 je vložen nový odstavec 1a, podle něhož se osvobození podle odstavce 1 neuplatní, pokud dodavatel nesplnil povinnost podle článků 262 a 263 směrnice o DPH podat souhrnné hlášení nebo pokud jím podané souhrnné hlášení neobsahuje správné údaje týkající se tohoto dodání,

jak požaduje článek 264 směrnice o DPH, pokud dodavatel nemůže ke spojenosti příslušných orgánů nedostatky řádně odůvodnit.

4.3. Podrobné otázky vyplývající z čl. 138 odst. 1 a 1a směrnice o DPH

4.3.1. Pokyny schválené výborem pro DPH.

Pokyny přijaté na 113. zasedání výboru pro DPH dne 3. června 2019

3.	NOVÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY – ZÁLEŽITOSTI TÝKAJÍCÍ SE PROVÁDĚNÍ NEDÁVNO PŘIJATÝCH PŘEDPISŮ EU O DPH
3.1	Původ: Komise
Odkazy:	články 17a, 36a, čl. 138 odst. 1 a 1a, čl. 243 odst. 3 a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH články 45a a 54a prováděcího nařízení k DPH
Věc:	provádění balíčku „rychlých řešení“: směrnice Rady (EU) 2018/1910 a prováděcí nařízení Rady (EU) 2018/1912 (dokument taxud.c.1(2019)3533969 – pracovní dokument č. 968)

Dokument E – taxud.c.1(2019) 7900313 pracovní dokument č. 976

Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně: vzájemný vztah se směrnicí o vrácení DPH (bod 3.3.1)[22]

Výbor pro DPH jednomyslně potvrzuje, že změna provedená směrnicí Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. prosince 2018 týkající se čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH přidává hmotněprávní podmínku pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně. Výbor pro DPH jednomyslně souhlasí s tím, že tento dodatek znamená, že pokud pořizovatel neuvede dodavateli své identifikační číslo pro DPH nebo pokud uvedené identifikační číslo pro DPH vydal členský stát, z něhož je zboží odesláno nebo přepraveno, je třeba mít za to, že podmínky pro uplatnění osvobození stanoveného v článku 138 nejsou splněny a dodavatel nemá jinou možnost než účtovat DPH.

Dokument F – taxud.c.1(2019) 7900872 pracovní dokument č. 977

Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně: použití čl. 138 odst. 1a (bod 3.3.2)[23]

1. Výbor pro DPH jednomyslně uznává, že skutečnost, že se osvobození stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nevztahuje na případy nesplnění povinností ze strany dodavatele podle odstavce 1a, může být fakticky zjištěna až po určité době od okamžiku, kdy bylo dodání uskutečněno a vyfakturováno.

Výbor pro DPH jednomyslně souhlasí s tím, že mezi okamžikem dodání a vyfakturováním pořizovateli a okamžikem, kdy musí dodavatel splnit povinnost stanovenou v článcích 262 a 263 směrnice o DPH a předložit souhrnné hlášení, dojde nezbytně k časové prodlevě. Výbor pro DPH rovněž jednomyslně souhlasí s tím, že se nelze vyhnout časové prodlevě mezi okamžikem, kdy musel dodavatel předložit souhrnné hlášení, a okamžikem, kdy správci daně přijmou opatření, neboť takové opatření může být uloženo pouze v případě,

[22] Tento nadpis odkazuje na příslušnou část pracovního dokumentu výboru pro DPH č. 968.

[23] Tento nadpis odkazuje na příslušnou část pracovního dokumentu výboru pro DPH č. 968.

že souhrnné hlášení nebylo předloženo, nebo pokud bylo zjištěno, že předložené souhrnné hlášení neobsahuje správné údaje.

2. Výbor pro DPH se jednomyslně shoduje na tom, že dodavatel musí mít možnost osvobodit dodání zboží od daně v okamžiku uskutečnění dodání za předpokladu, že jsou splněny podmínky čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, neboť se jedná o jediné podmínky, které jsou v okamžiku dodání podstatné pro určení, zda se uplatní osvobození od daně, či nikoli.

Pokud jde o případy uvedené v čl. 138 odst. 1a směrnice o DPH, výbor pro DPH téměř jednomyslně souhlasí s tím, že osvobození může být zrušeno zpětně, pouze pokud a když správci daně zjistí, že dodavatel nesplnil povinnost stanovenou v článcích 262 a 263 směrnice o DPH a nepředložil souhrnné hlášení, nebo pokud souhrnné hlášení, které již předložil, neobsahuje správné údaje týkající se dotyčného dodání, jak se vyžaduje v článku 264 směrnice o DPH, ledaže dodavatel může ke spokojenosti příslušných orgánů nedostatky řádně odůvodnit.

Dokument G – taxud.c.1(2019) 7901495 pracovní dokument č. 978

Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně: v kombinaci s volitelným přenesením daňové povinnosti podle článku 194 (bod 3.3.3)[24]

Pokud se má za to, že došlo k přemístění zboží podle článku 17 směrnice o DPH, neboť zboží propuštěné do režimu call-off stock přestane splňovat podmínky k pro propuštění do takového režimu, výbor pro DPH jednomyslně souhlasí s tím, že:

a) pokud osoba povinná k dani, která přemístění uskutečňuje, není v členském státě, ve kterém bylo zboží poprvé propuštěno do režimu call-off stock, již identifikována pro účely DPH, musí se v tomto členském státě identifikovat z důvodu domnělého pořízení zboží uvnitř Společenství, které zde uskutečnila;

b) taková identifikace je nezbytná v souladu s čl. 214 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH a dotyčný členský stát od ní nemůže upustit, a to ani v případě, je-li domnělé pořízení zboží uvnitř Společenství osvobozeno od daně podle čl. 140 písm. c) směrnice o DPH.

Tento pokyn *Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně: v kombinaci s volitelným přenesením daňové povinnosti podle článku 194 (bod 3.3.3)* souvisí s otázkou projednávanou v bodu 2.5.4 těchto vysvětlivek. Odkazuje se na tento bod.

4.3.2. Co se stane, pokud pořizovatel nesdělí dodavateli své identifikační číslo pro DPH vydané v jiném členském státě, než ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno?

Pokud pořizovatel nesdělí dodavateli žádné údaje o svém identifikačním čísle pro účely DPH nebo pokud bylo uvedené identifikační číslo pro DPH vydáno členským státem, z něhož je zboží odesláno nebo přepraveno, pak nebude alespoň jedna z podmínek pro uplatnění osvobození podle článku 138 směrnice o DPH (konkrétně podmínka stanovená v čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH) splněna a dodavatel musí účtovat DPH.

[24] Tento nadpis odkazuje na příslušnou část pracovního dokumentu výboru pro DPH č. 968.

Tak tomu bude i v případě, kdy jsou splněny všechny ostatní podmínky pro uplatnění osvobození a dodavatel má důvody se domnívat, například s ohledem na druh nebo množství dodaného zboží, že pořizovatel je osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

Skutečnost, že dodavatel účtuje při dodání zboží DPH, protože nejsou splněny podmínky stanovené v článku 138 směrnice o DPH, nemá vliv na zacházení s pořízením zboží uvnitř Společenství uskutečněným pořizovatelem v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží z hlediska DPH (článek 16 prováděcího nařízení).

Pokud pořizovatel, který je schopen prokázat, že byl osobou povinnou k dani, která v okamžiku pořízení jednala jako taková, může svému dodavateli v pozdější fázi sdělit identifikační číslo pro účely DPH vydané v jiném členském státě, než ze kterého bylo zboží odesláno nebo přepraveno, a neexistuje žádný náznak podvodu nebo zneužití, dodavatel fakturu opraví podle pravidel stanovených příslušnými vnitrostátními právními předpisy.

4.3.3. Co se stane, když pořizovatel podal správci daně žádost o udělení identifikačního čísla pro DPH, ale v okamžiku vystavení faktury dodavatelem identifikační číslo pro DPH dosud neobdržel?

Pokud v okamžiku vystavení faktury dodavatelem nemůže pořizovatel dodavateli identifikační číslo pro DPH sdělit, neboť správce daně dosud vyřizuje žádost pořizovatele o udělení takového čísla, nemůže dodavatel uplatnit osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH, jelikož nejsou splněny všechny podmínky.

Jakmile pořizovatel obdrží identifikační číslo pro DPH, uplatní se oprava faktury za podmínek vysvětlených v posledním odstavci bodu 4.3.2.

4.3.4. Některé členské státy rozlišují mezi identifikačním číslem pro DPH platným pouze pro některá domácí plnění a identifikačním číslem pro DPH, které v souladu s článkem 215 směrnice o DPH má předponu, podle níž může být určen členský stát vydání. Lze pro osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH použít obě čísla?

Nikoli. Pro účely článku 138 směrnice o DPH je relevantní pouze identifikační číslo pro DPH s předponou, podle níž může být identifikován členský stát vydání. Jedná se o jediné identifikační číslo pro DPH, které členský stát identifikace zadává do databáze VIES, a tudíž jediné identifikační číslo pro DPH, které je dodavatel schopen ověřit.

4.3.5. Jaké identifikační číslo pro DPH má být použito pro uplatnění osvobození podle článku 138 směrnice o DPH, je-li pořizovatel součástí skupiny pro účely DPH v souladu s článkem 11 směrnice o DPH?

Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že provedení článku 11 směrnice o DPH implikuje, že vnitrostátní právní úprava, která je přijata na základě tohoto ustanovení, umožňuje osobám, zejména společnostem, které jsou navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, aby přestaly být považovány za odlišné osoby povinné k dani, a aby tak byly považovány za jedinou osobu povinnou k dani. Pokud tedy členský stát provedl toto ustanovení, nelze navzájem úzce propojenou osobu nebo osoby ve smyslu článku 11 směrnice o DPH považovat za odlišné osoby povinné k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH. Z toho vyplývá, že zacházení jako s jedinou osobou

povinnou k dani brání tomu, aby byly osoby, které jsou navzájem úzce propojeny, nadále považovány za jednotlivé osoby povinné k dani[25].

To znamená, že pouze skupina pro účely DPH má fakticky identifikační číslo pro DPH, jež má být použito k osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH.

4.3.6. Co se rozumí výrazem „pokud dodavatel nemůže ke spokojenosti příslušných orgánů nedostatky řádně odůvodnit“ v čl. 138 odst. 1a směrnice o DPH?

V 7. bodě odůvodnění směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. prosince 2018 rozvedla Rada účel tohoto ustanovení takto: „Údaje z hlášení v systému VIES jsou dále nezbytné k tomu, aby byl členský stát ukončení přepravy informován o přítomnosti zboží na svém území, a jsou proto klíčovým prvkem v boji proti podvodům v Unii. Členské státy by proto měly zajistit, aby se osvobození od daně neuplatnilo v případě, že dodavatel nesplní své povinnosti ohledně hlášení v systému VIES, ledaže jedná v dobré víře, tedy že může svým příslušným správcům daně řádně odůvodnit veškeré nedostatky v souhrnném hlášení, což by mohlo v daném okamžiku zahrnovat i poskytnutí správných údajů požadovaných podle článku 264 směrnice 2006/112/ES.“

První část čl. 138 odst. 1a stanoví zásadu, že se osvobození neuplatní v případě nedodržení článků 262, 263 a 264 směrnice o DPH. Poslední část čl. 138 odst. 1a směrnice o DPH znamená, že se osvobození od daně použije, může-li dodavatel ke spokojenosti příslušných orgánů nedostatky řádně odůvodnit.

Tato poslední část odstavce 1a naznačuje, že případy nesouladu jsou řešeny případ od případu mezi dodavatelem a příslušnými orgány členského státu, v němž se dodání uskutečnilo.

Nicméně lze mít za to, že v níže uvedených situacích je nedostatek dodavatele řádně odůvodněn (pokud správci daně nemají důvod se domnívat, že tento nedostatek je součástí podvodu) za předpokladu, že jakmile si je dodavatel vědom toho, že došlo k chybě, která vedla k nedostatku, tuto chybu opraví:

- dodavatel omylem neuvedl dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně v souhrnném hlášení týkajícím se období, v němž k dodání došlo, toto dodání však zahrnul do souhrnného hlášení pro následující období,
- dodavatel zahrnul dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně do souhrnného hlášení za období, během něhož k dodání došlo, dopustil se však náhodné chyby, pokud jde o hodnotu daného dodání,
- restrukturalizace společnosti pořizující zboží vedla k novému názvu a novému identifikačnímu číslu pro DPH, během krátkého mezitímního období však nadále existoval původní název a identifikační číslo pro účely DPH. Pokud jde o souhrnné hlášení, dodavatel omylem zahrnul plnění pod původní identifikační číslo pro účely DPH.

[25] Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. května 2008 ve věci Amplifin, C-162/07.

5. DŮKAZ O PŘEPRAVĚ

5.1. Příslušné ustanovení

Článek 45a prováděcího nařízení.

5.2. Co toto ustanovení znamená?

Článek 45a prováděcího nařízení stanoví, že podmínka pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 138 směrnice o DPH od daně, tj. že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu na místo určení mimo jeho území, avšak uvnitř Společenství, se považuje za splněnou v případech stanovených v čl. 45a odst. 1 písm. a) nebo b).

To rovněž znamená, že:

- existence jednoho z případů uvedených v písmenech a) nebo b) nepostačuje k tomu, aby bylo dodání osvobozeno od daně podle článku 138 směrnice o DPH. Předpokládá se, že je splněna základní podmínka, ale pro osvobození je třeba splnit také další podmínky stanovené v článku 138 směrnice o DPH,

- uplatnění domněnky obráceně není možné. Jinými slovy, skutečnost, že podmínky domněnky nejsou splněny, automaticky neznamená, že se nepoužije osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH. V tomto případě je na dodavateli, aby ke spojenosti správce daně prokázal, že jsou splněny podmínky pro osvobození (včetně přepravy). Jinými slovy, pokud se domněnka neuplatní, je situace stejná jako před vstupem článku 45a prováděcího nařízení v platnost.

V čl. 45a odst. 2 prováděcího nařízení se stanoví, že správce daně může vyvrátit domněnku podle odstavce 1, a sice že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu do místa určení mimo jeho území, avšak uvnitř Společenství.

Vyvrácení domněnky tedy znamená, že správci daně jsou schopni předložit nezbytné důkazy prokazující, že zboží nebylo ve skutečnosti odesláno nebo přepraveno z členského státu do místa určení mimo jeho území, avšak ve Společenství. Tak tomu může být například v případě, kdy správci daně při kontrole zjistí, že zboží je stále ve skladu dodavatele, nebo kdy jsou správci daně informováni o incidentu během přepravy, který vedl ke zničení zboží před opuštěním území.

Pokud správci daně mají potřebné podklady pro vyvrácení domněnky (vzhledem k povaze prvků nezbytných k tomu účelu), osvobození podle článku 138 směrnice o DPH se samozřejmě neuplatní. V tomto ohledu „vyvrácení domněnky“ znamená, že správci daně mají k dispozici důkazy prokazující, že k přepravě zboží nedošlo.

„Vyvrácení domněnky“ se liší od situace, kdy může správce daně prokázat, že jeden z dokumentů uvedených v čl. 45a odst. 3 prováděcího nařízení, který je předložen jako důkaz, obsahuje nesprávné údaje, nebo je dokonce padělaný. Důsledkem by pak bylo nesplnění podmínek pro existenci jednoho z případů uvedených v odst. 1 písm. a) nebo b). Dodavatel se proto již nemůže odvolávat na domněnku týkající se odeslání nebo přepravy z členského státu na místo určení mimo jeho území, avšak uvnitř Společenství. Dodavatel však může být schopen buď předložit jiné dokumenty uvedené v článku 45a prováděcího nařízení, které mu umožňují využít domněnku (pokud správci daně znovu neprokáží, že

tyto doklady nejsou správné nebo pravdivé), nebo poskytnout dostatečné důkazy, které doloží, že jsou splněny podmínky pro osvobození podle článku 138 směrnice o DPH.

5.3. Podrobné otázky vyplývající z tohoto ustanovení

5.3.1. Pokyny schválené výborem pro DPH.

Pokyny přijaté na 113. zasedání výboru pro DPH dne 3. června 2019

3.	NOVÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY – ZÁLEŽITOSTI TÝKAJÍCÍ SE PROVÁDĚNÍ NEDÁVNO PŘIJATÝCH PŘEDPISŮ EU O DPH
3.1	Původ: Komise
Odkazy:	články 17a, 36a, čl. 138 odst. 1 a 1a, čl. 243 odst. 3 a čl. 262 odst. 2 směrnice o DPH články 45a a 54a prováděcího nařízení k DPH
Věc:	provádění balíčku „rychlých řešení“: směrnice Rady (EU) 2018/1910 a prováděcí nařízení Rady (EU) 2018/1912 (dokument taxud.c.1(2019)3533969 – pracovní dokument č. 968)

Dokument H – taxud.c.1(2019) 7901898 pracovní dokument č. 979

Osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně: význam pojmu „nezávislý“, pokud jde o důkaz o přepravě (bod 3.3.4)[26]

Výbor pro DPH téměř jednomyslně souhlasí s tím, že při zjišťování, zda jsou pro účely čl. 45a odst. 1 písm. a) a b) bodu ii) prováděcího nařízení dvě strany „nezávislé“,

a) se obě strany nepovažují za „nezávislé“, pokud mají stejnou právní subjektivitu; a

b) použijí se kritéria stanovená v článku 80 směrnice o DPH, takže strany, u nichž existují „rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby“, nelze považovat za vzájemně nezávislé.

5.3.2. Pokud jde o důkaz o přepravě, co se stane se stávajícími vnitrostátními předpisy členských států po vstupu článku 45a prováděcího nařízení v platnost? Budou tato vnitrostátní pravidla i nadále uplatňována?

Členské státy musí uplatňovat článek 45a prováděcího nařízení. To znamená, že pokud jsou splněny podmínky uvedené v tomto ustanovení, je dodavatel oprávněn využít příslušnou domněnku. Kromě toho mohly členské státy ve svých vnitrostátních právních předpisech týkajících se DPH stanovit jiné domněnky ohledně důkazu o přepravě, které jsou flexibilnější než domněnka uvedená v článku 45a prováděcího nařízení. Je-li tomu tak, mohl by dodavatel využít domněnky uvedené v článku 45a prováděcího nařízení a/nebo domněnky podle vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH, pokud jsou splněny příslušné podmínky. V tomto ohledu lze i nadále uplatňovat stávající vnitrostátní předpisy týkající se DPH, které stanoví flexibilnější podmínky ohledně důkazů o přepravě, než jsou podmínky stanovené v článku 45a prováděcího nařízení.

[26] Tento nadpis odkazuje na příslušnou část pracovního dokumentu výboru pro DPH č. 968.

5.3.3. Co se stane, pokud nejsou splněny podmínky pro domněnku týkající se přepravy podle článku 45a prováděcího nařízení? Znamená to, že v tomto případě se osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH neuplatní?

Skutečnost, že podmínky pro zařazení do jednoho z případů uvedených v čl. 45a odst. 1 písm. a) nebo b) nejsou splněny, neznamená automaticky, že se neuplatní osvobození podle článku 138 směrnice o DPH. V tomto případě je na dodavateli, aby ke spokojenosti správce daně prokázal, že jsou splněny podmínky pro osvobození (včetně přepravy) stanovené v článku 138 směrnice o DPH.

5.3.4. Co se stane, může-li správce daně prokázat, že jeden z dokumentů uvedených v čl. 45a odst. 3 prováděcího nařízení, který je předložen jako důkaz, obsahuje nesprávné údaje, nebo je dokonce padělaný? Může se prodávající nadále spoléhat na domněnku týkající se odeslání nebo přepravy?

Pokud může správce daně prokázat, že jeden z dokumentů, které jsou předloženy jako důkaz, obsahuje nesprávné údaje, nebo je dokonce padělaný, nemůže prodávající vycházet z domněnky z toho důvodu, že nejsou splněny podmínky pro zařazení do jednoho z případů uvedených v čl. 45a odst. 1 písm. a) nebo b).

Prodávající však může být schopen buď předložit jiné dokumenty uvedené v článku 45a prováděcího nařízení, které mu umožní využít domněnku (pokud správci daně znovu neprokáží, že tyto doklady jsou nesprávné nebo nepravdivé), nebo poskytnout dostatečné důkazy prokazující splnění podmínek pro osvobození od daně podle článku 138 směrnice o DPH.

5.3.5. Co se stane, pokud dodavatel nebo pořizovatel uskuteční přepravu vlastním dopravním prostředkem?

V tomto případě se domněnka neuplatní, jelikož požadavek stanovený v čl. 45a odst. 1 písm. a) a b) bodu ii) prováděcího nařízení vztahující se na důkazy, které si neprotiřečí a které jsou vydány dvěma různými stranami nezávislými navzájem, na prodávajícím a na pořizovateli, nebude splněn.

5.3.6. Co je třeba považovat za „písemné potvrzení“ od pořizovatele pro účely čl. 45a odst. 1 písm. b) bodu i) prováděcího nařízení? V jakém formátu jej budou správci daně akceptovat (v papírové a/nebo elektronické podobě), například e-mail nebo podepsaný originál dokumentu?

Pro účely tohoto ustanovení se za „písemné potvrzení“ bude považovat jakýkoli dokument, který obsahuje všechny prvky uvedené v čl. 45a odst. 1 písm. b) bodě i) prováděcího nařízení.

V prováděcím nařízení neexistují žádná zvláštní pravidla týkající se formátu, v němž je třeba písemné potvrzení předložit. Lze přiměřeně očekávat, že členské státy budou v tomto ohledu flexibilní a neuloží přísná omezení, například pouze listinné doklady, nýbrž budou akceptovat i elektronickou verzi, pokud obsahuje veškeré informace požadované v čl. 45a odst. 1 písm. b) bodě i) prováděcího nařízení.

5.3.7. V jakém formátu (v papírové a/nebo elektronické podobě) budou správci daně akceptovat dokumenty používané jako důkaz o odeslání nebo přepravě podle čl. 45a odst. 3 prováděcího nařízení?

V prováděcím nařízení nejsou stanovena žádná zvláštní pravidla týkající se formátu, v němž mají být předloženy doklady, které budou akceptovány jako důkaz o odeslání nebo přepravě podle čl. 45a odst. 3 prováděcího nařízení. Lze přiměřeně očekávat, že členské státy budou v tomto ohledu flexibilní a neuloží přísná omezení, například pouze listinné doklady, nýbrž budou akceptovat také elektronickou verzi těchto dokumentů.

5.3.8. Co se stane, pokud pořizovatel neposkytne prodávajícímu písemné potvrzení podle čl. 45a odst. 1 písm. b) bodu i) prováděcího nařízení do desátého dne měsíce následujícího po dodání?

Účelem desetidenní lhůty je stanovit přesný časový rámec, v němž má pořizovatel poskytnout prodávajícímu písemné potvrzení, a nikoli penalizovat prodávajícího a připravit jej o možnost využít domněnku, pokud pořizovatel nepředložil písemné potvrzení včas. Proto i když pořizovatel poskytne prodávajícímu písemné potvrzení po uplynutí lhůty, bude možné, aby se prodávající dovolával domněnky za předpokladu, že jsou splněny všechny ostatní příslušné podmínky uvedené v článku 45a prováděcího nařízení.

6. PŘÍSLUŠNÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY

6.1. Směrnice o DPH

„Článek 17a

1. Za dodání zboží za úplatu se nepovažuje přemístění zboží osobou povinnou k dani, které je součástí jejího obchodního majetku, do jiného členského státu v rámci režimu call-off stock.

2. Pro účely tohoto článku se za režim call-off stock považuje situace, kdy jsou splněny následující podmínky:

a) zboží je odesláno nebo přepraveno osobou povinnou k dani nebo na její účet třetí osobou do jiného členského státu za účelem jeho dodání v tomto státě v pozdější fázi po ukončení přepravy jiné osobě povinné k dani, která je oprávněna převzít vlastnické právo k tomuto zboží v souladu s dohodou mezi oběma osobami povinnými k dani;

b) osoba povinná k dani, která zboží odesílá nebo přepravuje, nemá v členském státě, do kterého se zboží odesílá nebo přepravuje, sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu;

c) osoba povinná k dani, jíž je zboží určeno k dodání, je v členském státě, do kterého se zboží odesílá nebo přepravuje, identifikována pro účely DPH a její totožnost i identifikační číslo pro DPH přidělené tímto členským státem jsou osobě povinné k dani uvedené v písmeni b) známy v době zahájení odeslání nebo přepravy zboží;

d) osoba povinná k dani, která zboží odesílá nebo přepravuje, zaznamená přemístění zboží v evidenci podle čl. 243 odst. 3 a uvede totožnost osoby povinné k dani, která zboží pořizuje, spolu s identifikačním číslem pro DPH přiděleným této osobě členským státem, do kterého je zboží odesláno nebo přepraveno, v souhrnném hlášení, jak stanoví čl. 262 odst. 2.

3. Jsou-li podmínky stanovené v odstavci 2 splněny, použijí se v okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na osobu povinnou k dani podle odst. 2 písm. c) následující pravidla za podmínky, že k tomuto převodu dojde ve lhůtě uvedené v odstavci 4:

a) má se za to, že osoba povinná k dani, která zboží odeslala nebo přepravila, ať již sama, nebo na svůj účet prostřednictvím třetí osoby, uskutečnila v členském státě, ze kterého bylo zboží odesláno nebo přepraveno, dodání zboží v souladu s čl. 138 odst. 1;

b) má se za to, že osoba povinná k dani, jíž je zboží dodáno, uskutečnila v členském státě, do kterého bylo zboží odesláno nebo přepraveno, pořízení zboží uvnitř Společenství.

4. Jestliže do 12 měsíců od ukončení přepravy zboží v členském státě, do kterého bylo odesláno nebo přepraveno, není zboží dodáno osobě povinné k dani, jíž bylo určeno k dodání, jak je uvedeno v odst. 2 písm. c) a v odstavci 6, přičemž nenastala žádná z okolností stanovených v odstavci 7, má se za to, že v den následující po uplynutí tohoto dvanáctiměsíčního období dochází k přemístění ve smyslu článku 17.

5. Má se za to, že k přemístění ve smyslu článku 17 nedochází, jsou-li splněny tyto podmínky:

a) nebylo převedeno právo nakládat se zbožím a toto zboží je vráceno do členského

státu, ze kterého bylo odesláno nebo přepraveno, ve lhůtě stanovené v odstavci 4 a

b) osoba povinná k dani, která zboží odeslala nebo přepravila, zaznamená jeho vrácení v evidenci podle čl. 243 odst. 3.

6. Je-li ve lhůtě uvedené v odstavci 4 osoba povinná k dani uvedená v odst. 2 písm. c) nahrazena jinou osobou povinnou k dani, má se za to, že k přemístění ve smyslu článku 17 v okamžiku tohoto nahrazení nedochází, pokud:

a) jsou splněny všechny ostatní příslušné podmínky podle odstavce 2 a

b) osoba povinná k dani uvedená v odst. 2 písm. b) zaznamená toto nahrazení v evidenci podle čl. 243 odst. 3.

7. Jestliže během lhůty uvedené v odstavci 4 přestane být plněna kterákoli z podmínek uvedených v odstavcích 2 a 6, má se za to, že dochází k přemístění zboží podle článku 17 v okamžiku, kdy některá z těchto podmínek přestane být plněna.

Je-li zboží dodáno jiné osobě, než je osoba povinná k dani uvedená v odst. 2 písm. c) nebo v odstavci 6, má se za to, že podmínky uvedené v odstavcích 2 a 6 přestávají být splněny bezprostředně před tímto dodáním.

Je-li zboží odesláno nebo přepraveno do jiné země než členského státu, ze kterého bylo původně přesunuto, má se za to, že podmínky uvedené v odstavcích 2 a 6 přestávají být splněny bezprostředně předtím, než jsou takové odeslání nebo taková přeprava zahájeny.

V případě zničení, ztráty či krádeže zboží se má za to, že podmínky uvedené v odstavcích 2 a 6 přestávají být splněny v den, kdy bylo zboží skutečně odstraněno či zničeno, nebo nelze-li tento den určit, v den, kdy bylo zjištěno, že je zboží zničeno nebo že chybí.“

„Článek 36a

1. Je-li totéž zboží předmětem po sobě následujících dodání, přičemž je odesíláno nebo přepravováno z jednoho členského státu do jiného členského státu od prvního dodavatele přímo konečnému pořizovateli v řetězci, připíše se odeslání nebo přeprava pouze k dodání zprostředkujícímu subjektu.

2. Odchylně od odstavce 1 se odeslání nebo přeprava připíše pouze k dodání zboží zprostředkujícím subjektem, pokud tento subjekt dodavateli sdělil své identifikační číslo pro DPH, které mu vydal členský stát, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno.

3. Pro účely tohoto článku se „zprostředkujícím subjektem“ rozumí dodavatel v rámci řetězce, který není prvním dodavatelem v tomto řetězci, a který zboží odesílá nebo přepravuje sám, nebo na svůj účet prostřednictvím třetí osoby.

4. Tento článek se nepoužije na situace, na něž se vztahuje článek 14a.“

„Článek 138

„1. Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, jsou-li splněny následující podmínky:

a) zboží je dodáváno jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží;

b) osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, pro niž se dodání uskutečňuje, je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě, než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží, a toto identifikační číslo pro DPH sdělila dodavateli.“

„1a. Osvobození podle odstavce 1 se neuplatní, pokud dodavatel nesplnil povinnost podle článků 262 a 263 podat souhrnné hlášení nebo pokud jím podané souhrnné hlášení neobsahuje správné údaje týkající se tohoto dodání, jak požaduje článek 264, pokud dodavatel nemůže ke spokojenosti příslušných orgánů nedostatky řádně odůvodnit.“

…

„Článek 243

…

3. Každá osoba povinná k dani, která přemísťuje zboží v režimu call-off stock uvedeném v článku 17a, vede evidenci, jež správcům daně umožňuje ověřit správné uplatňování uvedeného článku.

Každá osoba povinná k dani, které je dodáváno zboží v režimu call-off stock uvedeném v článku 17a, vede evidenci tohoto zboží.“

„Článek 262

1. Každá osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH podává souhrnné hlášení, ve kterém uvede tyto údaje:

a) pořizovatele identifikované pro účely DPH, kterým dodala zboží za podmínek stanovených v čl. 138 odst. 1 a odst. 2 písm. c);

b) osoby identifikované pro účely DPH, kterým dodala zboží v rámci pořízení zboží uvnitř Společenství podle článku 42;

c) osoby povinné k dani i právnické osoby nepovinné k dani identifikované pro účely DPH, kterým poskytla služby jiné než služby, které jsou v členském státě, v němž je plnění zdanitelné, osvobozeny od DPH a u nichž je podle článku 196 povinen odvést daň příjemce služby.

2. Kromě údajů uvedených v odstavci 1 poskytne každá osoba povinná k dani údaj o identifikačním čísle pro účely DPH osob povinných k dani, jimž je určeno zboží, jež se odesílá nebo přepravuje v režimu call-off stock v souladu s podmínkami stanovenými v článku 17a, a o veškerých změnách poskytnutých údajů.“

6.2. Prováděcí nařízení k DPH (dále jen „prováděcí nařízení“)

„Článek 45a

1. Pro účely uplatňování osvobození od daně stanoveného v článku 138 směrnice 2006/112/ES se má za to, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu mimo jeho území, avšak uvnitř Společenství, v jednom z těchto případů:

a) prodávající uvede, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno jím nebo na jeho účet třetí osobou, a má buď alespoň dva důkazy uvedené v odst. 3 písm. a), které si neprotiřečí a které jsou vydány dvěma různými stranami nezávislými navzájem, na prodávajícím a na pořizovateli, nebo jeden z důkazů uvedených v odst. 3 písm. a) v kombinaci s jedním z důkazů prodávajícího a pořizovatele uvedených v odst. 3 písm. b) potvrzujících odeslání nebo přepravu, který důkazu uvedenému v odst. 3 písm. a) neprotiřečí, které jsou vydány dvěma různými stranami nezávislými navzájem, na prodávajícím a na pořizovateli;

b) prodávající má:

   i) písemné potvrzení od pořizovatele, v němž je uvedeno, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno jím nebo na jeho účet třetí osobou, s uvedením členského státu určení zboží; toto písemné potvrzení obsahuje: datum vystavení; jméno a adresu pořizovatele; množství a druh zboží; datum a místo ukončení přepravy zboží; v případě dodání dopravního prostředku identifikační číslo tohoto dopravního prostředku; a totožnost fyzické osoby přijímající zboží za pořizovatele; a

   ii) alespoň dva důkazy uvedené v odst. 3 písm. a), které si neprotiřečí a které jsou vydány dvěma různými stranami nezávislými navzájem, na prodávajícím a na pořizovateli, nebo jeden z důkazů uvedených v odst. 3 písm. a) v kombinaci s jedním z důkazů uvedených v odst. 3 písm. b) potvrzujících odeslání nebo přepravu, který důkazu uvedenému v odst. 3 písm. a) neprotiřečí, které jsou vydány dvěma různými stranami nezávislými navzájem, na prodávajícím a na pořizovateli.

Pořizovatel poskytne prodávajícímu písemné potvrzení uvedené v prvním pododstavci písm. b) bodě i) nejpozději desátý den měsíce následujícího po dodání.

2. Správce daně může domněnku podle odstavce 1 vyvrátit.

3. Pro účely odstavce 1 se jako doklad o odeslání nebo přepravě uznávají:

a) dokumenty týkající se odeslání nebo přepravy zboží, jako je podepsaný doklad nebo nákladní list CMR, náložný list, faktura za leteckou přepravu, faktura od dopravce zboží;

b) jiné dokumenty:

   i) pojistka vztahující se na odeslání nebo přepravu zboží nebo bankovní doklady prokazující úhradu za odeslání nebo přepravu zboží;

   ii) úřední dokumenty vydané orgánem veřejné moci, například notářem, potvrzující ukončení přepravy zboží v členském státě určení;

   iii) potvrzení skladovatele v členském státě určení o převzetí zboží potvrzující skladování zboží v tomto členském státě.“

„Článek 54a

1. Evidence uvedená v čl. 243 odst. 3 směrnice 2006/112/ES, kterou vede každá osoba k dani, která přemísťuje zboží v režimu call-off stock, obsahuje tyto informace:

a) členský stát, z něhož bylo zboží odesláno nebo přepraveno, a datum odeslání nebo přepravy zboží;

b) identifikační číslo pro DPH osoby povinné k dani, jíž je zboží určeno, vydané členským státem, do kterého je zboží odesláno nebo přepraveno;

c) členský stát, do kterého je zboží odesláno nebo 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, jež bylo do skladu dopraveno;

e) identifikační číslo pro DPH osoby povinné k dani nahrazující za podmínek uvedených v čl. 17a odst. 6 směrnice 2006/112/ES osobu uvedenou v písmeni b) tohoto odstavce;

f) základ daně, popis a množství dodaného zboží a datum, kdy došlo k dodání zboží podle čl. 17a odst. 3 písm. a) směrnice 2006/112/ES, a identifikační číslo pro DPH pořizovatele;

g) základ daně, popis a množství zboží, a datum, kdy nastala kterákoli z podmínek spolu s příslušným důvodem podle čl. 17a odst. 7 směrnice 2006/112/ES;

h) hodnotu, popis a množství vráceného zboží a datum vrácení zboží podle čl. 17a odst. 5 směrnice 2006/112/ES.

2. Evidence uvedená v čl. 243 odst. 3 směrnice 2006/112/ES, kterou vede každá osoba povinná k dani, jíž je zboží dodáno v režimu call-off stock, obsahuje tyto informace:

a) identifikační číslo pro DPH osoby povinné k dani, která přemísťuje zboží v režimu call-off stock;

b) popis a množství zboží určeného této osobě;

c) datum, kdy je zboží určené této osobě dopraveno do skladu;

d) základ daně, popis a množství zboží dodaného této osobě a datum, kdy došlo k pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 17a odst. 3 písm. b) směrnice 2006/112/ES;

e) popis a množství zboží a datum, kdy toto zboží na příkaz osoby povinné k dani uvedené v písmeni a) sklad opustilo;

f) popis a množství zničeného nebo chybějícího zboží a datum zničení, ztráty či krádeže zboží do skladu dříve dopraveného nebo datum, kdy bylo zjištěno, že je toto zboží zničeno nebo že chybí.

Je-li zboží odesláno nebo přepraveno v režimu call-off stock skladovateli jinému, než je osoba povinná k dani, jíž je zboží určeno k dodání, evidence této osoby povinné k dani nemusí obsahovat informace uvedené v písmenech c), e) a f) prvního pododstavce.“