



Řetězové transakce

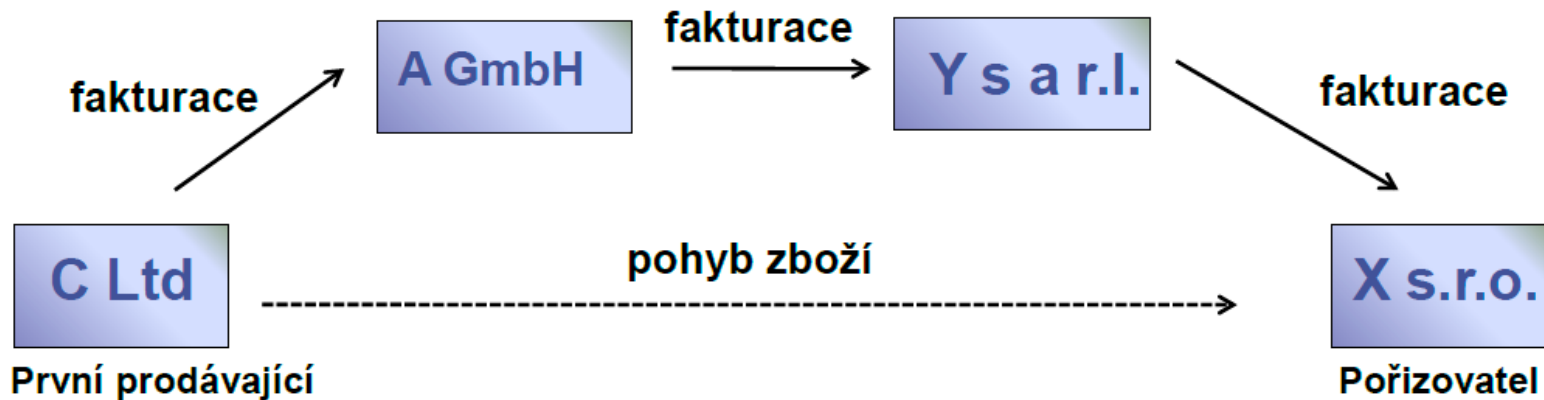


Erika Krišková Dunajská

—

15. října 2019

Řetězové obchody - znázornění a ZDPH



- transakce, kdy je zboží přepravováno několika subjekty mezi sebou, přičemž toto zboží je odesláno výrobcem, resp. prvním prodávajícím v řadě, přímo finálnímu zákazníkovi
- v EU velký důraz na rozsudky ESD, nicméně nejednotný přístup X v ZDPH není explicitně řešeno



Dodání zboží do EU



Místo plnění při dodání zboží - § 7

BEZ PŘEPRAVY A BEZ ODESLÁNÍ

- Místo, kde se zboží nachází v okamžiku dodání.

S PŘEPRAVOU NEBO S ODESLÁNÍM

- Místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava začíná.
- Pokud odeslání nebo přeprava začíná v 3. zemi = členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň při dovozu zboží.

Dodání zboží je spojeno s odesláním nebo přepravou, pokud je zboží **odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo jimi zmocněnou třetí osobou.**

Podmínky osvobození při dodání zboží do JČS (§ 64 ZDPH)

- **Osvobození na straně dodavatele za následujících podmínek:**
 - zboží je odesláno nebo přepraveno mimo území členského státu, avšak uvnitř Společenství, a to:
 - prodávajícím nebo
 - kupujícím nebo
 - na účet jednoho z nich (zmocněnou třetí osobou)
 - dodání zboží je uskutečněno pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě,
 - plátce (dodavatel) je schopen prokázat dodání do jiného členského státu písemným prohlášením pořizovatele nebo jinými důkazními prostředky

Příklady

1. Český plátce dodává zboží z ČR do Německa maďarskému odběrateli registrovanému k maďarské DPH.
2. Český plátce dodává zboží z ČR do Německa německému odběrateli neregistrovanému k DPH.
3. Český plátce dodá zboží z ČR do Japonska a dodání fakturuje irskému odběrateli.
4. Český plátce dodává zboží polskému plátcovi, před opuštěním ČR je zboží upraveno jiným českým plátcem a teprve po úpravě je přepraveno do Polska.
5. Český plátce dodává zboží španělskému plátcovi, zboží je v okamžiku dodání umístěno ve Španělsku (*tj. bez přepravy z ČR*).



Pořízení zboží z EU



Pořízení/přemístění zboží z EU

Místo plnění při pořízení zboží § 11

- Místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy

x

- Členský stát, který vydal DIČ, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném (jestliže pořizovatel neprokáže, že u tohoto pořízení, které bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, splnil v tomto členském státě povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění)

Přenesení povinnosti vykázat DPH na pořizovatele

- Současně DPH na výstupu a na vstupu (*podmínky pro nárok na odpočet*)

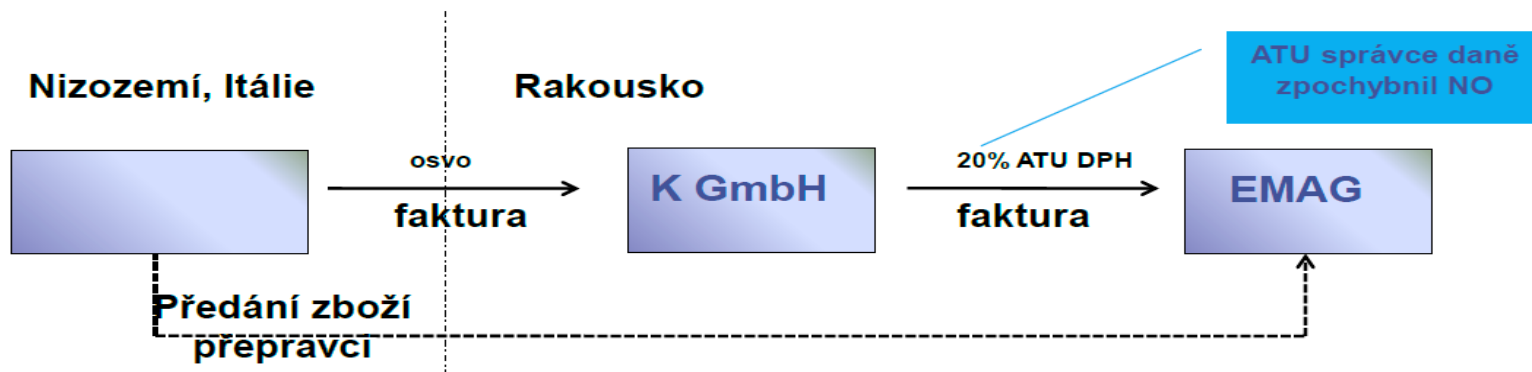
Příklady

1. Český plátce pořídí zboží od tureckého dodavatele, zboží je přepraveno do ČR z Německa.
2. Český plátce pořídí zboží od německého plátce, zboží je přepraveno z Turecka do ČR.



Vícestranné obchody

Řetězové obchody - rozsudky ESD (C-245/04 EMAG)

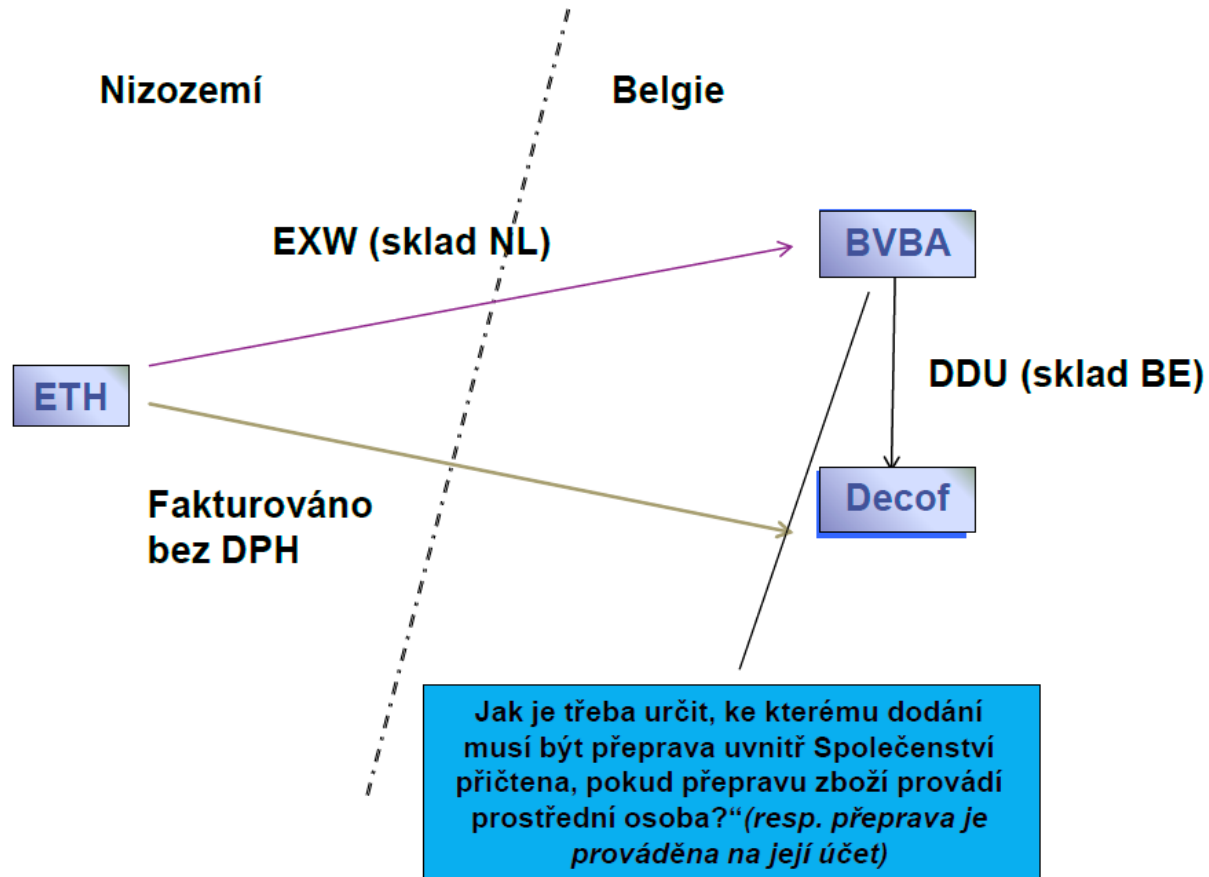


- **2 dodání prostřednictvím 1 přepravy:**
 - místo 1. dodání ve prospěch K - v místě zahájení přepravy (IT, NL)
 - místo 2. dodání ve prospěch EMAG (ATU)

Řetězové obchody - rozsudky ESD (C-245/04 EMAG)

- i když dvě po sobě následující dodání zakládají pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za dodání, která po sobě časově následují
- odeslání/přeprava může být přičtena **pouze jednomu** z obou dodání a **pouze toto** dodání **bude osvobozeno**
- kdo má během přepravy právo nakládat se zbožím jako vlastník, není rozhodné
- v EMAGu ale ESD neupřesnil, jakým způsobem určit, kterému z dodání musí být přeprava přičtena

Řetězové obchody - rozsudky ESD (C-430/09 Euro Tyre)



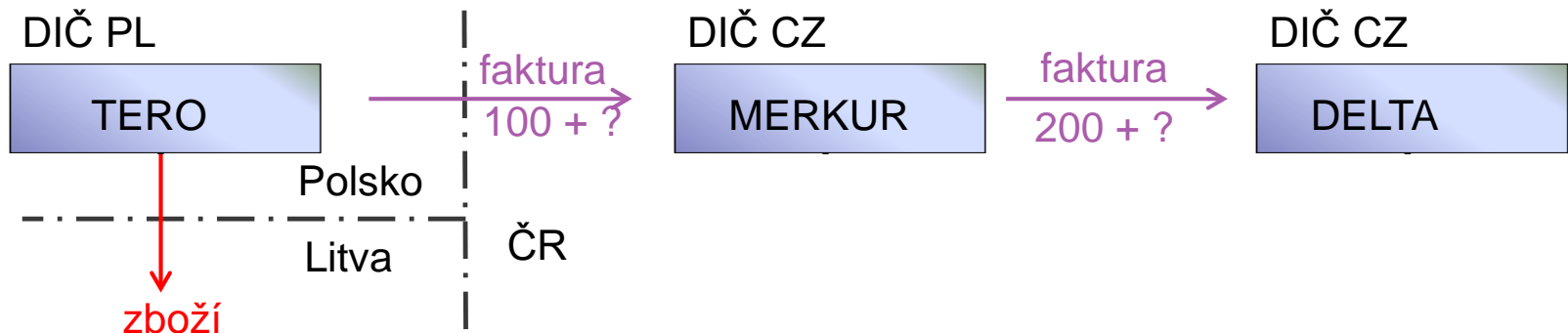
Řetězové obchody - rozsudky ESD (C-430/09 Euro Tyre)

- určení plnění, jemuž má být přeprava přičtena, musí být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu
- přeprava uvnitř Společenství musí být přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství
- okolnosti v původním řízení:
 - první pořizovatel, který nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projevil svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu
 - předložil své identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem
- je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda podmínka výše splněna

Řetězové obchody – jak tedy posuzovat?

- DIČ jakých zemí poskytly jednotlivé subjekty v transakci?
- Jaký je tok zboží?
- Jaký je tok faktur?
- Kdo zajišťuje přepravu?
- Kdy a na jakém místě dochází k přechodu ekonomického vlastnictví mezi zúčastněnými subjekty?

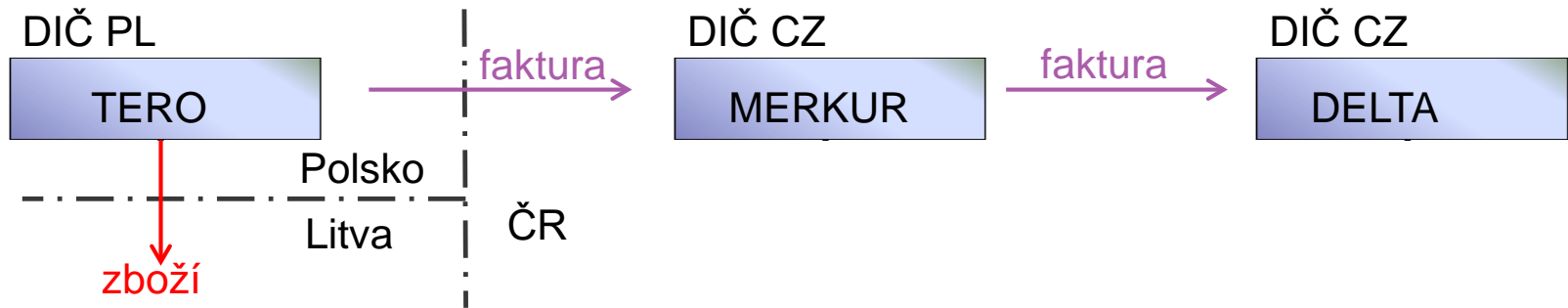
Příklad 1: zboží z PL dodáno českému zákazníkovi do jiné země EU



Postup

- DIČ jakých zemí poskytly jednotlivé subjekty v transakci => PL, CZ, CZ
- Kdo zajišťuje přepravu?
- Kdy a na jakém místě dochází k přechodu ekonomického vlastnictví mezi zúčastněnými subjekty?

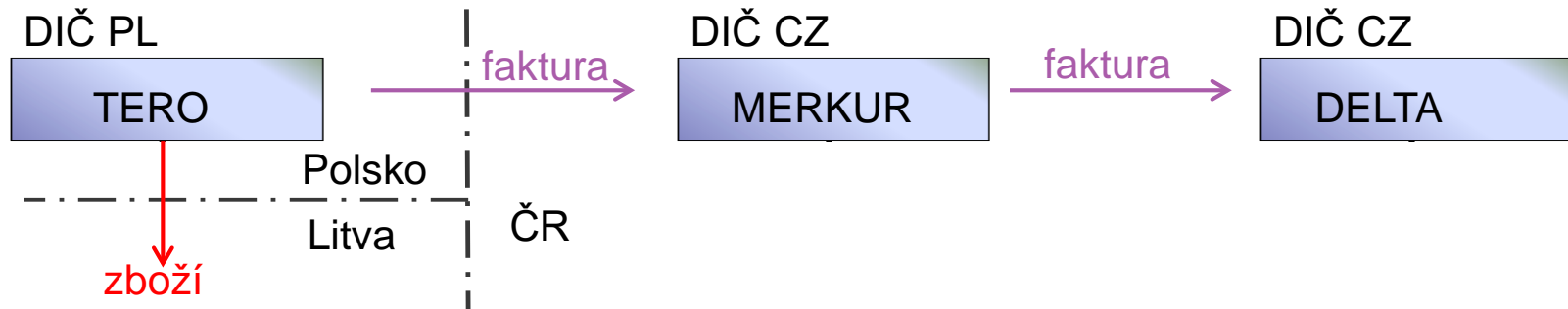
Příklad 1 – varianta A) dopravu zajistí TERO



Postup

- Dopravu je třeba přiřadit první transakci => ta bude představovat intrakomunitární plnění
 - Dodání zboží spol. TERO spol. MERKUR tak bude osvobozeno jako dodání do JČS (100 + 0%)
 - MERKUR realizuje pořízení zboží z JČS (MP ve státě ukončení přepravy v Litvě) (100 + 21%)
- Dodání zboží koncovému zákazníkovi bude dodáním bez přepravy s MP ve státě ukončení předcházejícího pořízení zboží – v Litvě (200 + 21%)
- Společnosti MERKUR vznikne povinnost registrace k DPH v Litvě (tomu se lze vyhnout – viz. Triangulace)
- Dopady pro společnost DELTA – registrace k DPH v Litvě, vratka DPH?

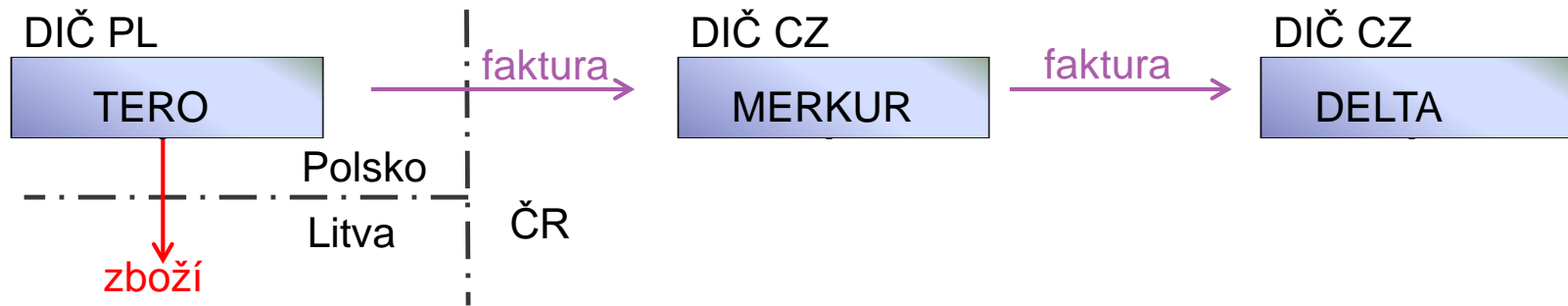
Příklad 1 - varianta B) dopravu zajistí MERKUR



Postup

- Pro přiřazení dopravy první nebo druhé transakci je nutné zjistit, kdy a kde dochází k převodu vlastnických práv zejména na poslední subjekt - DELTU
 1. Převod až ve státě ukončení přepravy – v Litvě
 - Transakce zakládající přepravu bude první plnění => dopady obdobné jako ve Variantě A
 2. Převod již v zemi zahájení přepravy - Polsku
 - Transakcí zakládající přepravu bude druhé plnění
 - První transakce bude bez přepravy => MP v Polsku, spol. TERO vykáže lokální plnění v Polsku (100 + 23%)
 - MP u dodání zboží MERKURem spol. DELTA bude také Polsko (země zahájení přepravy) a MERKURu tak vznikne povinnost registrace v PL
 - MERKUR v rámci PL příznání vykáže dodání do JČS (200 + 0%)
 - DELTA vykáže pořízení zboží z JČS (200 + 21%)

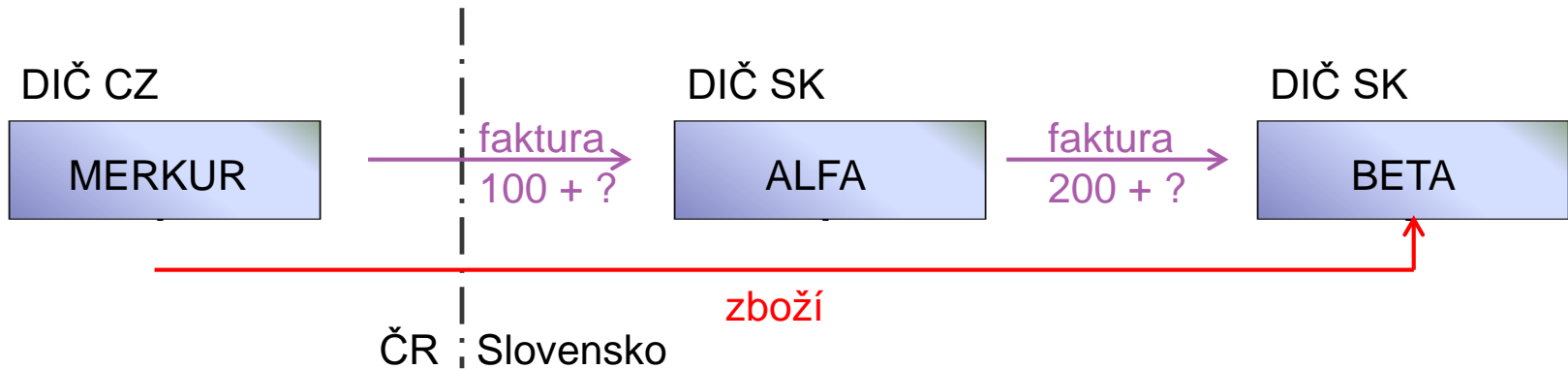
Příklad 1 - varianta C) dopravu zajistí DELTA



Postup

- Dopravu je třeba přiřadit druhé transakci => ta bude představovat intrakomunitární plnění
- Dodání zboží spol. TERO spol. MERKUR tak bude bez přepravy, MP v Polsku, TERO vykáže lokální plnění (100 + 23%)
- Dodání zboží koncovému zákazníkovi bude dodáním s přepravou, s MP ve státě zahájení přepravy => v Polsku
 - Společnosti MERKUR vznikne povinnost registrace k DPH v Polsku
 - MERKUR v rámci PL přiznání vykáže dodání zboží do JČS (200 + 0%)
 - DELTA vykáže pořízení zboží z JČS (200 + 21%)

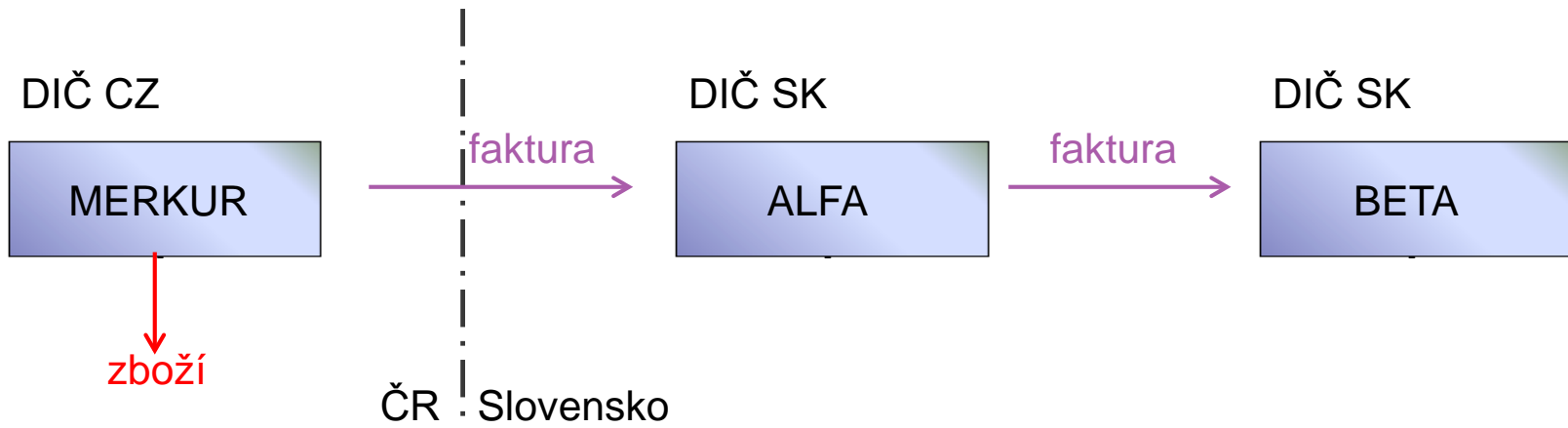
Příklad 2 - zboží z CZ dodáno na Slovensko



Postup

- MERKUR zajišťuje přepravu přímo ke konečnému zákazníkovi => dopravu je třeba přiřadit první transakci
- První transakce
 - bude představovat intrakomunitární plnění
 - dodání zboží spol. MERKUR spol. ALFA bude osvobozeno jako dodání zboží do JČS (100 + 0%)
 - společnost ALFA realizuje pořízení zboží z JČS (MP ve státě ukončení přepravy) (100 + 20%)
- Dodání zboží koncovému zákazníkovi
 - bude dodáním bez dopravy, s MP v místě, kde se zboží právě nachází (ve státě ukončení přepravy předchozí transakce) – na Slovensku
 - společnost ALFA tak vykáže lokální plnění na Slovensku (200 + 20%)

Příklad 3 - zboží z CZ pro SK zákazníka dodáno v ČR



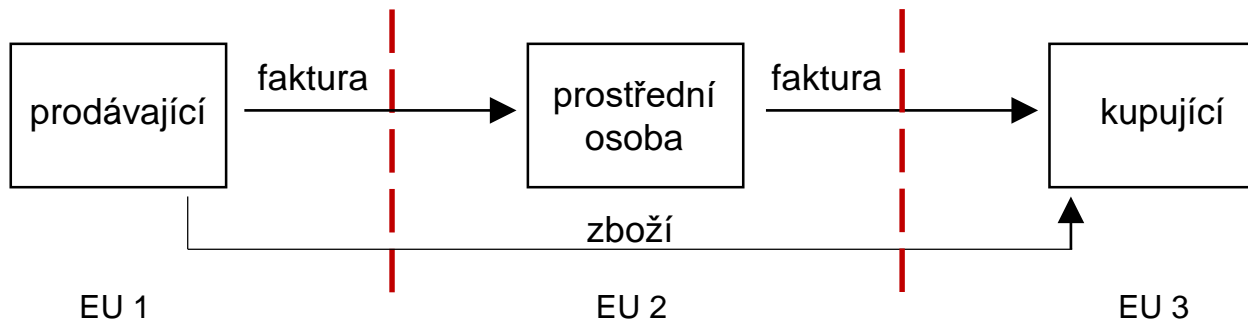
Postup

- Zboží spol. MERKUR dopraví koncovému zákazníkovi na místo určení v ČR => zboží v rámci obou transakcí neopustí území ČR => MP v ČR
- MERKUR vykáže lokální plnění, uplatní českou DPH (100 + 21%)
- V rámci druhé transakce
 - ALFA realizuje dodání zboží s MP v ČR (200 + 21%)
 - Spol. ALFA vznikne povinnost registrace k DPH v ČR



Triangulace

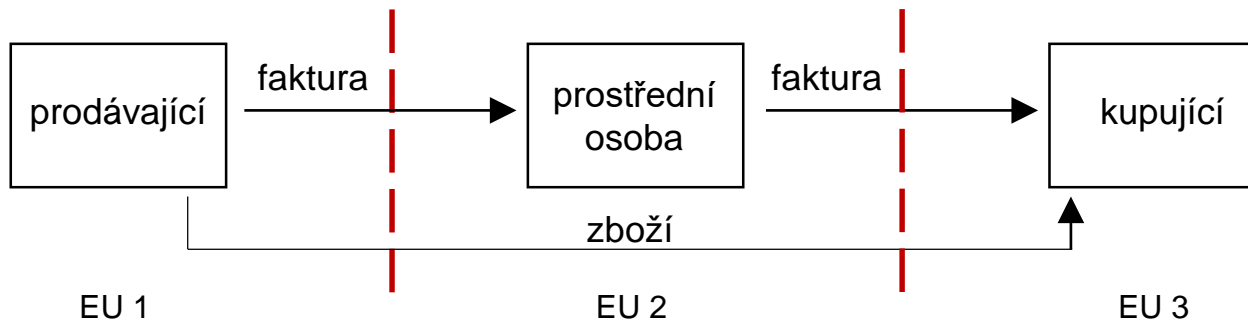
Triangulace I



Obecná DPH pravidla

- Dvě varianty:
 - Lokální prodej v EU 1 a dodání z EU 1 do EU 3
 - Dodání z EU 1 do EU 3 a lokální prodej v EU 3
- Prostřední osoba je povinna registrovat se v EU 1 nebo EU 3

Triangulace II



- Tři plátcí registrovaní k DPH ve třech různých členských státech
- Fakturace: prodávající – prostřední osoba – kupující
- Pohyb zboží: prodávající – kupující

Zjednodušení pro třístranný obchod

- Eliminace lokálního prodeje
- Prostřední osoba není povinná registrovat se v **EU 3**

Triangulace III

Princip zjednodušení

- osvobození prostřední osoby od registrace v členském státě ukončení odeslání / přepravy zboží
- přenesení povinnosti přiznat daň na kupujícího
- za podmínek stanovených tímto členským státem

Kdy to nefunguje

- pokud se transakce účastní více osob než 3 (příp. pouze na část transakce lze použít)
- pokud nejde o 3 účastníky ze 3 různých států EU
- zboží by nemělo procházet přes stát prostřední osoby; pokud ano, nesmí být přeprava přerušena
- pokud se jedná o dodání zboží s instalací a montáží
- pokud přepravu zajišťuje kupující (tj. poslední v řetězci)

Triangulace IV

EU 1 = ČR – prodávající vykáže dodání do JČS

- v DPH přiznání na ř. 20 (*osvobození podle § 64 ZDPH*)
- v souhrnném hlášení
- v Intrastatu

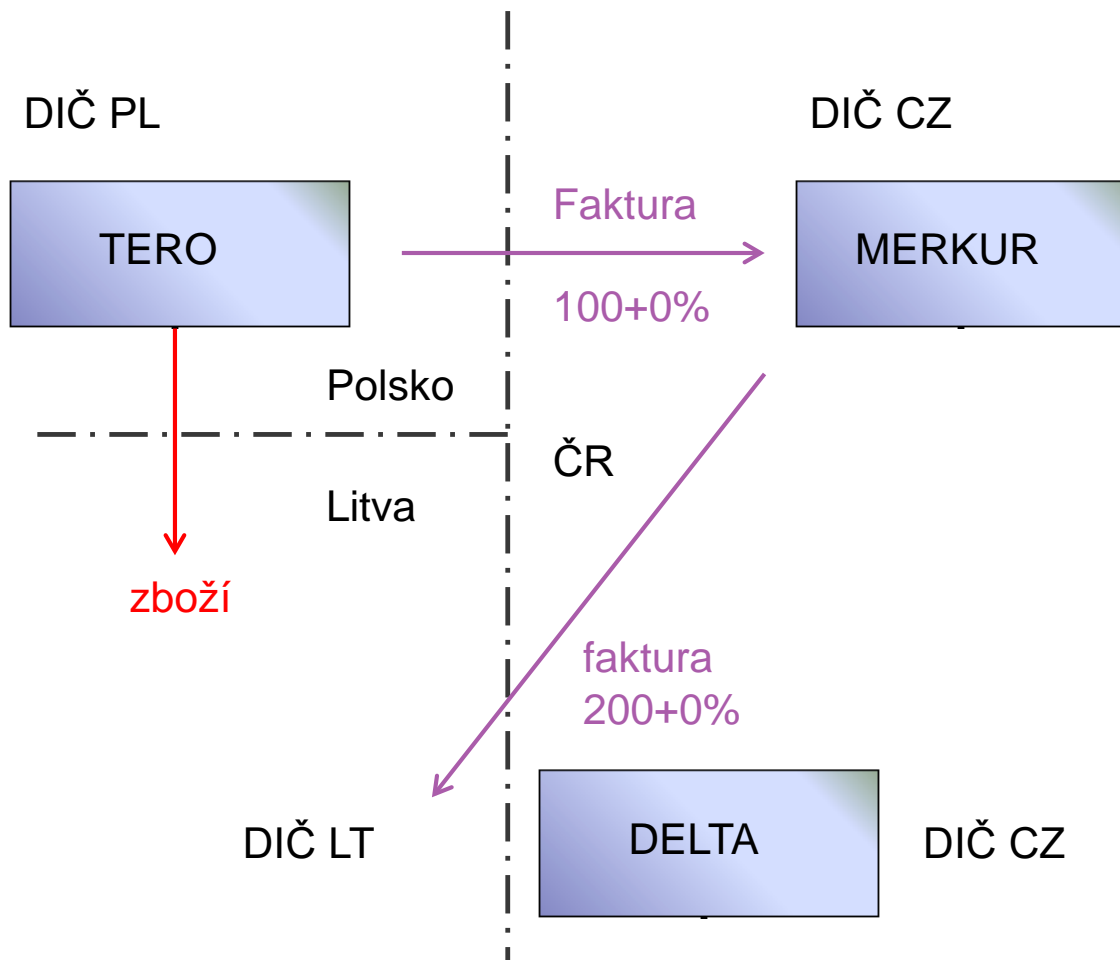
EU 2 = ČR – prostřední osoba vykáže pořízení a dodání v rámci třístranného obchodu

- v DPH přiznání na ř. 30 a 31
- v souhrnném hlášení (*kód 2*)

EU 3 = ČR – kupující vykáže pořízení z JČS (§ 17 odst. 6 ZDPH)

- v DPH přiznání na ř. 3 a 43
- v Intrastatu
- v kontrolním hlášení

Příklad: zboží z PL dodáno českému zákazníkovi do jiné země EU - zjednodušení formou triangulace





Quick fixes



Základní informace

Základní informace

Cíle

- Sjednocení některých pravidel při přeshraničních obchodech se zbožím
- Odstranění zásadních nedostatků současného systému
- Snížení administrativní zátěže
- Zvýšení právní jistoty
- Zlepšení fungování systému VIES

Platnost

- Platnost nových pravidel se navrhuje od 1. 1. 2020 až do 1. 7. 2022

Oblasti úpravy

- Prokazování přepravy do jiného členského státu
- Řetězové obchody
- Konsignační sklady
- Podmínky pro osvobozené dodání do jiného členského státu



Řetězové obchody

Řetězové obchody I

- **Řetězový obchod** = v průběhu jedné přepravy zboží dojde nejméně dvakrát k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník
- Nutno určit intra-komunitární vs. lokální dodání zboží (v závislosti na tom, kterému z plnění je přiřazena přeprava)

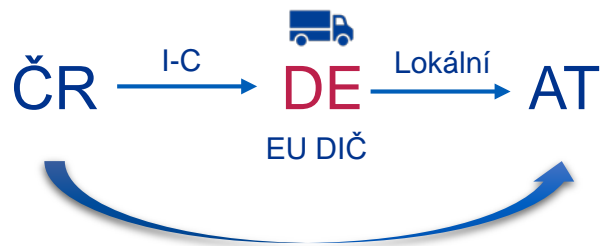
Současná EU úprava

- Pravidla nastiňuje judikatura
- Problematické tehdy, když přepravu zajišťuje prostřední subjekt

Nová úprava

- Čl. 36a Směrnice 2006/112/ES
- Nevztahuje se na situace:
 - kdy je přeprava zajištěna první nebo poslední osobou v řetězci (→ stávající pravidla)
 - popsané v čl. 14a (dodání zboží prostřednictvím elektronických platforem)
- Základní pravidlo: přiřazení přepravy vždy k dodání „prostředníkovi“ (prodávající → prostředník)
- Výjimka ze základního pravidla: přiřazení přepravy k dodání „prostředníkem“ (prostředník → odběratel), pokud prostředník sdělí svému dodavateli DIČ přidělené státem zahájení odeslání/přepravy zboží
- „Prostředník“ (ve Směrnici „Zprostředkující subjekt“) = dodavatel, který není 1. osobou v řetězci a který zboží odesílá/přepravuje sám nebo prostřednictvím zmocněné třetí osoby
- Široká aplikovatelnost i na delší řetězy (A-B-C-D, A-B-C-D-E atd.)

Řetězové obchody II





Děkuji za
pozornost



Erika Krišková Dunajská

Tax Consultant

KPMG Česká republika, s.r.o.

ekriskova@kpmg.cz

kpmg.cz



The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2019 KPMG Česká republika, s.r.o., a Czech limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative (“KPMG International”), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.