

8. 1. 2015

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Stručně k řetězovým obchodům v rámci EU a s nimi související problematice přepravy

Již dlouhou dobu jsou v přeshraničním obchodování s nejrůznějšími komoditami frekventovaným fenoménem řetězové obchody (nebo též obchody v řadě; anglicky „chain transactions“). Jejich klíčovým znakem je to, že existuje několik po sobě jdoucích prodejů zboží mezi různými subjekty, tedy mezi různými prodávajícími a kupujícími. Konkr. je zboží koupeno kupujícím, kterým je však vzápětí prodáno dál a tento kupující tak následně vystupuje v roli prodávajícího. Dalším specifickým takového řetězového obchodu je to, že k sérii prodejů zboží se váže jen jedno odeslání a jedna přeprava zboží v rámci EU. Tedy že zboží je odesláno od výrobce přímo ke konečnému zákazníkovi (odběrateli).



K tomuto způsobu obchodování se však váže podstatná otázka režimu daně z přidané hodnoty, tedy to, který z účastníků transakcí ji bude povinen přiznat a uhradit, ve kterém případě připadá do úvahy, že bude plnění osvobozeno od daně z přidané hodnoty a kdy má účastník právo uplatnit nárok na odpočet daně.

Ačkoli je úprava daně z přidané hodnoty v rámci EU veskrze sjednocená i díky směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (kterou je vázána i Česká republika), může mít každý členský stát v rámci své národní úpravy specifika, jimiž se daná transakce řídí. V případě České republiky je takovou úpravou zák. č. [235/2004](#) Sb., o dani z přidané hodnoty, v pozdějším znění (dále jen „zákon o DPH“). Český zákon o DPH nám však ohledně problematiky řetězových obchodů neposkytuje konkrétnější úpravu, nýbrž jen obecný právní rámeček.

Podle tohoto právního rámce jsou předmětem plnění jen ta dodání zboží, jejichž místo plnění se nachází na území České republiky, přičemž místo plnění je určováno dle právní fikce a nemusí souhlasit s místem fyzického dodání zboží. Členění kategorií dodání zboží pro účely určení místa plnění se pak odvíjí od toho, zda dodání zboží je, nebo není spojeno s přepravou nebo odesláním zboží, či jeho montáží.[1] Podle ustan. § 7 zákona o DPH je při obchodech s odesláním nebo přepravou místem plnění místo, kde se odeslání či doprava začaly uskutečňovat. Dodání zboží je pak spojeno s odesláním či přepravou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo jimi zmocněnou třetí osobou.

Pro řešení problematiky daně z přidané hodnoty vztahující se k řetězovým obchodům jsou tak rozhodné rozsudky Soudního dvora EU (dříve Evropský soudní dvůr), zejm. pak judikát ze dne 6. 4. 2006 C-245/04 EMAG Handel Eder (obecně známý jako případ „EMAG“) a na něj navazující judikát

ze dne 16. 12. 2010 C-430/09 Euro Tyre (autoři se v tomto článku nezabývají problematikou podvodných řetězových obchodů, ke které se váže další četná judikatura Soudního dvora EU).

Přestože není tento způsob obchodování rozhodně žádnou novinkou a vztahuje se k němu i judikatura Soudního dvora, kterou nelze rozhodně označit za novou (klíčové judikáty jsou z let 2006 a 2010), přesto mají, nejen, tuzemští správci daně s aplikací těchto rozhodnutí Soudního dvora EU dosud četné obtíže a k jejich výkladu přistupují rozpačitým způsobem. Orientací v dané problematice se prezentuje jen Odvolací finanční ředitelství. Správci daně prováděné daňové kontroly týkající se transakcí, jež jsou jednou v řadě řetězového obchodu, jsou pak vleklé a někdy končí i

kontroverzními rozhodnutími pro důkazní nouzi kontrolovaných daňových subjektů. Na ochotu a aktivitu správce daně k provedení některých daňovým subjektem navrhovaných důkazních prostředků, např. v podobě místních šetření a dožádání, jakož i preciznost při jejich provádění, bohužel nelze spoléhat. Správci daně v takovém případě veskrze ve smyslu rozhodnutí NSS č.j. 1 Afs 54/2004 Sb. argumentují tím, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na povinnosti daňového subjektu dokazovat to, co sám tvrdí.

Pro základní orientaci v této věci, nejen pro daňové poradce, nýbrž i pro právníky, kteří by jeho existenci, s ohledem na shora uvedené, měli zohlednit při přípravě smluvní dokumentace transakcí spadajících do řetězového obchodu, je tak nutná znalost rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci EMAG. V daném případě šlo o to, že dodavatelé nezelezných kovů, kteří byli usazeni v Itálii a Nizozemí, prodali v letech 1996 a 1997 toto zboží rakouské společnosti K GmbH (dále jen „K“), jež je vzápětí prodala další rakouské společnosti EMAG Handel Eder OHG (dále jen „EMAG“). Společnost „K“ instruovala prodávající, aby zboží předali přepravci, který je dodal rovnou společnosti EMAG či jejím zákazníkům. Tak došlo k několika prodejům zboží, ale pouze k jedné přepravě zboží (jeho fyzickému pohybu). Společnost „K“ vystavila fakturu společnosti EMAG znějící na dohodnutou kupní cenu prodaného zboží a k této připočetla 20 % rakouské DPH. Společnost EMAG si uplatnila nárok na odpočet daně. Tento odpočet daně však rakouský správce daně neprovedl, neboť dospěl k názoru, že se jednalo o intrakomunitární plnění, tedy osvobozené dodání zboží do jiného členského státu. V takovém případě pak společnost „K“ neměla právo fakturovat plnění s rakouskou DPH na výstupu a společnost EMAG pak nemohla po právu uplatnit nárok na odpočet daně. Soudní dvůr EU tak v tomto případě posuzoval, zda v případě těchto dodávek zboží došlo pouze k jednomu pohybu zboží mezi členskými státy a zda je tak třeba tyto dodávky zboží posuzovat jako dodání do jiného členského státu, které je od DPH osvobozeno. [2] Soudní dvůr EU **se zabýval celkem čtyřmi předběžnými otázkami, a sice zda místo, ve kterém se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava, je určující rovněž tehdy, pokud se různé podniky dohodnou na dodání téhož zboží a tato různá dodání jsou provedena jedním pohybem zboží (a pokud ano, zda se místem, ve kterém se začíná uskutečňovat druhé dodání, rozumí místo, které zboží skutečně opouští či místo, ve kterém se končí první dodání) a dále zda v takovém případě mohou být různá dodání považována za dodání uvnitř EU osvobozená od daně. Konečně poslední předběžná otázka se týkala toho, zda pro odpověď na první až třetí otázku má význam, která osoba měla nakládat se zbožím v průběhu pohybu zboží.** Po posouzení celé věci dospěl Soudní dvůr EU k názoru, že **za místo dodání, které zakládá odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství se považuje místo v členském státě, v němž se toto odeslání či přeprava začíná uskutečňovat. Za místo jiného dodání se pak považuje místo nacházející se v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava končí, a to podle toho, zda je toto dodání prvním nebo druhým ze dvou po sobě následujících dodání.** A dále Soudní dvůr EU v předmětném rozsudku uvádí: „v případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo **přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně....** Tento výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající,

zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel - která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy.“. Prodávající tak v tomto případě uskutečnili intrakomunitární plnění v Rakousku, avšak dále došlo k lokálnímu dodání zboží společnosti EMAG. Z toho důvodu následný prodej mezi rakouskou společností „K“ a společností EMAG podléhal rakouské DPH a nárok na odpočet DPH byl společností EMAG proveden oprávněně. [3]

V tomto judikátu se však Soudní dvůr EU nezabýval otázkou, resp. neposkytnul k ní bližší výklad, **jakým způsobem by mělo být určeno, které z dodání** (resp. která z transakcí) **by mělo být považováno za dodání spojené s přepravou** (tj. intrakomunitární dodávku). Důvod, proč tato otázka nebyla Soudním dvorem EU zodpovězena je jednoduchý, soud totiž nebyl v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, resp. čtyřech předběžných otázkách, k výkladu této problematiky vyzván. [4] Tato otázka pak byla Soudním dvorem EU položena k řešení až v rámci případu Euro Tyre Holding BV (dále jen „ETH“) proti Staatssecretaris van Financiën (C-430/09). Další klíčový rozsudek Soudního dvora EU v této věci tak padl dne 16. 12. 2010 a reagoval na výkladové problémy týkající se otázky prisouzení dopravy jednomu z uskutečněných řetězových plnění, pakliže tuto dopravu zajišťuje prostřední osoba, která je kupujícím ve vztahu k prvnímu plnění a současně prodávajícím ve vztahu ke druhému plnění. **Případy, kdy přepravu zboží zajišťuje prostřední osoba, totiž byly z hlediska určení dodání spojeného s přepravou nejkomplicovanější.**

Konkrétně se jednalo o případ, kdy nizozemská společnost ETH v letech 1997 až 1999 prodala několik šarží pneumatik společností Miroco BVBA (dále jen „Miroco“) a VBS BVBA (dále jen „VBS“) usazeným v Belgii. ETH měla povinnost dodat zboží do svého skladu v Nizozemí a přeprava z něj se uskutečnila jménem a na riziko kupujících do Belgie. ETH vystavila kupujícím faktury na úhradu kupní ceny bez DPH. Před tím, než bylo zboží dodáno kupujícím, prodaly obě tyto kupující společnosti zboží dál společnosti Banden Decof NV (dále jen „Decof“) usazené rovněž v Belgii s tím, že přepravu zboží do provozovny společnosti Decof zajistí na své jméno a riziko společnost Miroco či VBS. Zboží bylo těmito společnostmi odebráno v nizozemském skladu společnosti ETH a převezeno přímo do provozovny společnosti Decof v Belgii kamionem a řidičem, který těmito společnostem poskytla za úplatu společnost Decof. Následně byly inspektorem oprávněným k výběru DPH v Nizozemí zaslány společnosti ETH dva dodatečné výměry na DPH. Soudnímu dvoru EU byla v rámci společností ETH vedeného nizozemského soudního sporu, položena předběžná otázka, **ke kterému dodání musí být přeprava uvnitř EU přičtena** (pokud je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání uskutečněných mezi osobami povinnými k dani, které jednájí jako takové, takže lze hovořit o jediném odeslání nebo jediné přepravě uvnitř EU), **pakliže přepravu provádí osoba (nebo je přeprava prováděna na její účet), jež má postavení kupujícího, a to v rámci prvního dodání, jakož i postavení prodávajícího v rámci dodání druhého?** Soudní dvůr EU došel k závěru, že v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř EU, musí být **určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř EU.** Jelikož společnosti Miroco a VBS projevily záměr přepravit zboží do jiného členského státu a předložily své daňové identifikační číslo, které jim bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musela být přeprava uvnitř EU přičtena prvnímu dodání za podmínky (které se správci daně dovolávají), a sice že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele (finálního zákazníka), tj. společnost Decof, v členském státě určení přepravy uvnitř EU. [5] Tato podmínka převodu vlastnického práva ke zboží pak plyne z další rozhodovací činnosti Soudního dvora EU - např. ze souvisejícího rozsudku ze dne 27. 9. 2007 ve věci Teleos a další, C-409/04. [6] Pokud by tak došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na druhého pořizovatele (v tomto případě společnost Decof) ještě na území členského státu prvního dodání (tedy v tomto případě ještě v Nizozemí) před tím, než by došlo k přepravě zboží, nebylo by možno první dodání

zboží považovat za intrakomunitární dodání. **Soudní dvůr EU tak potvrdil, že v popsaném případě bude přisouzení dopravy tomu kterému dodání zboží záviset na jednotlivých okolnostech celé obchodní transakce.**

Je třeba si rovněž uvědomit, že zboží lze považovat za dodané v okamžiku, kdy prodávající splní své závazky z uzavřené kupní smlouvy a zboží dodá kupujícímu, který se zbožím může nakládat jako vlastník (např. je dále zcizovat), a to bez toho aby toto zboží bylo ve skutečnosti kupujícímu předáno fyzicky. [7] Ze shora uvedeného tak plyne, že pro určení toho, kterému dodání lze přiřadit přepravu, bude hrát podstatnou roli obsah kupní smlouvy mezi prodávajícím a prvním pořizovatelem zboží a také mezi prvním a druhým pořizovatelem zboží; stejně tak ujednání o dopravě zboží (rozhodně budou okamžik a místo nakládky jakož i vykládky zboží).

Přes shora uvedená rozhodnutí Soudního dvora EU však logicky v praxi existují četné případy, které nelze jednoznačně subsumovat pod tyto rozsudky; obzvláště přeprava v rámci řetězových obchodů může probíhat nejrůznějším způsobem. Řešení těchto případů lze při důsledné aplikaci předmětné judikatury dovodit, ale rozhodně se nebude jednat o řešení, které nemůže správce daně zpochybnit.

Autoři v rámci své praxe narazili na případ, kdy u českého plátce DPH (dále též „subjekt C“) zahájil správce daně daňovou kontrolu týkající se přijatých plnění za období let 2009 a 2010, která rozporoval. Jednalo se o to, že prodávající (osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě) (dále jen „subjekt A“) prodala určité zboží českému plátcovi daně (dále jen „subjekt B“). Tento subjekt B, tak ve smyslu zákona o DPH pořídil zboží z jiného členského státu a toto dále prodal subjektu C. Subjekt C, který zboží jako kupující pořídil od jiného českého plátce DPH, s ohledem na rozhodnutí v případě EMAG, uplatnil nárok na odpočet DPH. Přepravu v některých případech zajišťoval na své náklady subjekt C a v některých případech dokonce jeho další odběratelé na své náklady. Odpočet DPH však správce daně subjektu C následně neuznal, když vyhodnotil, že se nejednalo o pořízení zboží s místem plnění v České republice. Dodání mezi subjekty A a B proběhlo dle názoru správce daně bez přepravy s místem dodání (ve smyslu ustan. § 7 odst. 1 zákona o DPH) v jiném členském státě a tedy následná dodávka zboží mezi subjektem B a subjektem C byla s místem plnění rovněž v tomto jiném členském státě. Nedošlo tak k pořízení zboží v tuzemsku dle ustan. § 11 zákona o DPH. Subjekt B neměl povinnost přiznat DPH a subjekt C neměl právo uplatnit nárok na odpočet DPH ve smyslu ustan. § 72 odst. 1 zákona o DPH. Tyto své závěry správce daně opřel paradoxně shodně jako daňový subjekt o rozhodnutí Soudního dvora EU v případě EMAG a své závěry odůvodnil tím, že přeprava předmětného zboží z jiného členského státu na území České republiky sice proběhla, ale nebyla uskutečněna přímo na účet subjektu A (prvního prodávajícího) či subjektu B (prvního kupujícího), kdy tito ani nezmocnili třetí osoby k provedení přepravy zboží z jiného členského státu do České republiky.

Takovéto kategorické závěry však žádný z uvedených rozsudků neobsahuje a lze s nimi polemizovat z několika úhlů pohledu a autoři se spíše kloní k tomu názoru, že plněním, jemuž lze přiřadit přepravu zboží (za splnění dalších podmínek daných judikaturou) by mělo být první dodání zboží v řadě, při němž kupující dostatečně určitě vyjádří svůj záměr zboží přepravit mezi členskými státy.

Nezbývá tedy než doporučit, aby v případech řetězových obchodů (kdy ovšem pořizovatel zboží, který je již několikatým kupujícím v řadě o existenci řetězového obchodu ani vědět nemusí), byl ve smluvní dokumentaci prokazatelně ošetřen nejen přechod vlastnictví zboží z prodávajícího na kupujícího, nýbrž i otázka dopravy a možnosti nakládat se zbožím jako s vlastním. Lze také doporučit, aby se kupující již předem zabýval otázkou původu zboží a jeho dovozu do České republiky; ne vždy však bude prodávající ochoten mu tyto informace poskytnout. Pak by mohlo pomoci, kdyby se ve smluvní dokumentaci objevilo závazné prohlášení prodávajícího o tom, zda dodání zboží spojené s přepravou již proběhlo či nikoli. Jen tak lze předejít obtížím se správcem daně, který při místním šetření či případné daňové kontrole bude zkoumat tok zboží, tok faktur,

otázku, kdo zajišťuje přepravu a kdy a kde dochází k přechodu vlastnictví ke zboží mezi zúčastněnými subjekty.



Mgr. Jana Čechová Náplavová,
advokátka



JUDr. Jaroslav Novák, PhD.,
partner

[TOMAN, DEVÁTÝ & PARTNEŘI advokátní kancelář, s. r. o.](#)

Trojanova 12
120 00 Praha 2

Tel.: +420 224 918 490

Fax: +420 224 920 468

e-mail: ak@iustitia.cz

[1] Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 61

[2] Tahal, J., Finanční management 11/2010 ze dne 4. 6. 2010

[3] Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 4. 2006 C-245/04

[4] Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 62

[5] Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 16. 12. 2010 C-430/09

[6] Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007 C-409/04

[7] Krch, D., Hrazdira, J. Příspěvek 296/20.01.10 - Určení místa plnění a DUZP u tzv. řetězových dodávek z EU

Další články:

- [Nový zákon o veřejných dražbách, aukce a obálkové metody](#)
- [Revize zájezdové směrnice: co přináší, co hrozilo a co to znamená pro praxi](#)
- [Kupní smlouva o převodu nemovitosti bez uvedení výše kupní ceny](#)
- [Druhá „tlačítková novela“: povinné tlačítko pro odstoupení od smlouvy](#)
- [Souhlas s veřejným užíváním pozemku jako překážka nároku na bezdůvodné obohacení - nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2541/25](#)
- [Kupní smlouva bez přesného určení kupní ceny](#)
- [Nová pravidla ICC pro rozhodčí řízení: Přehled klíčových změn účinných od 1. června 2026](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 36.: Doložka o mlčenlivosti](#)
- [Detekce podezřelého obchodu v kontextu hazardních her](#)
- [Když model počítá správně, ale závěr je zavádějící: limity AI při oceňování podniků](#)
- [Nařízení prodeje jednotky jako ultima ratio ochrany práv ostatních vlastníků?](#)