Martin Sádovský

GRADA®

DPH u prodeje zboží přes ELEKTRONICKÉ OBCHODY

- *DPH ve vazbě na elektronické obchodování (e-commerce)*
- *prodej zboží online přes e-shop nebo digitální platformy*
- *snížení limitu pro zasílání zboží v EU*
- *dovoz zboží ze států mimo EU*
- *nová pravidla pro digitální platformy*
- *rozšíření zvláštního režimu pro odvod DPH (M)OSS*
- *novinka – odvod DPH v EU pouze z jednoho státu EU*
- *současná pravidla DPH včetně plánovaných změn od 1. 7. 2021*

Martin Sádovský

DPH u prodeje zboží přes ELEKTRONICKÉ OBCHODY

GRADA Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy
Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována ani šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude ***trestně stíháno****.*

Edice Účetnictví a daně

Ing. Martin Sádovský

DPH u prodeje zboží přes elektronické obchody

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7
tel.: 234 264 401, fax 234 264 400
www.grada.cz
jako svou 7796. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí
Sazba Jan Šístek
Odpovědná redaktorka Ing. Michaela Průšová
Počet stran 224
První vydání, Praha 2020
Vytiskla Tiskárna v Ráji, s. r. o., Pardubice

© GRADA Publishing, a.s., 2020

ISBN 978-80-271-1887-8 (ePub)
ISBN 978-80-271-1909-7 (pdf)
ISBN 978-80-271-1690-4 (print)

Obsah

Seznam použitých zkratek **6**

Předmluva **7**

1. Obchodní modely při prodeji zboží přes e-shop **10**
1.1 Velkoobchodní prodej (B2B) 14
1.2 Maloobchodní prodej přes vlastní e-shop (B2C) 15
1.3 Maloobchodní prodej přes platformu (B2C) 18

2. Úvod do DPH **27**
2.1 Obecná pravidla 30
2.2 Zdanitelné a osvobozené transakce 42
2.3 Vystavování faktur 71

3. Zvláštní režim pro odvod DPH **74**
3.1 Režim mimo Unii 80
3.2 Režim Unie 82
3.3 Dovozní režim 85

4. Zvláštní režim pro přiznání a odvod DPH u dovozu **92**

5. DPH u prodeje zboží přes e-shop nebo platformu **94**
5.1 Velkoobchodní prodej 94
5.2 Maloobchodní prodej přes vlastní e-shop 102
5.3 Maloobchodní prodej přes platformu 197

Závěr **213**

Seznam právních předpisů a literatury **214**

Seznam schémat **218**

Seznam použitých zkratek

AWB – letecký nákladní list
3. země – stát mimo území Evropské unie
B2B – business to business
B2C – business to consumer
C2C – consumer to consumer
CMR – silniční nákladní list
CIM – železniční nákladní list
ČS – členský stát
DPH – daň z přidané hodnoty
DIČ DPH – daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty
EFN – European Fulfilment Network
EU – Evropská unie
E-shop – elektronický obchod
FBA – fulfillment by Amazon
IBAN – International Bank Account Number
JSD – jednotný správní doklad
MCF – Multi-Channel Fulfillment
MCI – Multi-Country Inventory
MOSS – Mini One Stop Shop
NO – nárok na odpočet daně
OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development
OSS – One Stop Shop
PAN-EU FBA – Pan European Fulfillment by Amazon
VAT number – value added tax
VIES – VAT Information Exchange System

Předmluva

„Daně nesmějí být překážkou pro obchod."
„Taxes must not be an obstacle to business."

Daně představují jednu ze zátěží, kterou musejí podnikatelé řešit při uskutečňování jakékoliv činnosti, ať už při prodeji zboží či poskytování služeb. Plnění daňových povinností často působí na úkor hlavní činnosti, neboť způsobuje časovou zátěž a zvyšuje administrativní náklady.

Jak už napovídá úvodní citát, hlavním cílem této publikace je odstranění překážek spojených s plněním daňových povinnosti u obchodování přes elektronické obchody neboli e-shopy.

Masivním nárůstem online prodeje vzniklo obrovské virtuální tržiště, na kterém dochází denně k milionům prodejů a nákupů zboží. Jelikož se nejedná o standardní prodej zboží prostřednictvím přímého kontaktu mezi prodávajícím a kupujícím, mohou se prodávající často mylně domnívat, že tento druh obchodu nepodléhá daňovým pravidlům. Zdaňování příjmů z prodejů ještě často prodávající splní, jelikož danit příjem je všeobecné známější nežli uplatňování daně z přidané hodnoty u dodání zboží či poskytnutí služby. Nejen z tohoto důvodu se celá publikace věnuje pouze pravidlům a uplatňování daně z přidané hodnoty u prodejů přes e-shopy.

Omezení dalšího výkladu pouze na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH") má i své další důvody. Za ten hlavní důvod lze bezesporu považovat sjednocení pravidel u DPH na úrovní Evropské unie (dále jen „EU"). Jelikož jsou daná pravidla harmonizována, je možné se jimi obecně řídit v jakémkoliv členském státě EU. Harmonizovaná pravidla DPH však povolují členským státům se ve výjimečných případech odchýlit od základních pravidel. Tyto výjimky je nezbytné vždy posoudit v souladu s vnitrostátním právním předpisem upravujícím DPH každého členského státu. Dalším důvodem omezení knihy pouze na DPH je to, že daně z příjmů nejsou napříč členskými státy EU sjednoceny. Daně z příjmů stále zůstávají principiálně svrchovaností či právem jednotlivých členských států, aniž by do nich z velké části zasahovala EU.

Prodejní, resp. obchodní modely jsou velice různorodé a každý takový specifický model má své specifické daňové řešení. Jedním z hlavních přínosů této publikace je propojení obchodních modelů používaných při elektronickém obchodování a pravidel DPH.

Publikace reaguje na vývoj nových pravidel DPH, který přináší velké změny právě u elektronického prodeje zboží. Tyto změny měly vejít v účinnost již k 1. 1. 2021, ale vlivem vypuknutí celosvětové pandemie způsobené virem COVID-19 byla jejich účinnost odložena

k 1. 7. 2021. V souvislosti s vývojem pandemie mohou být nová pravidla DPH týkající se elektronického obchodování opět posunuta, avšak to není možné předem předpovídat. V této velice nestandardní situaci doporučujeme si ověřit, zdali nedojde k dalšímu odložení účinnosti nových pravidel. Publikace vychází z právních dokumentů platných k 1. 8. 2020.

Cílovou skupinou této publikace jsou prodejci využívající e-shopy pro prodej zboží a široká odborná veřejnost. Publikace přináší výklad pravidel DPH ve srozumitelné formě bez odkazů na právní předpisy a zbytečného přepisování zákonných definic. Zároveň obsahuje i složitější daňová řešení nejen prodeje zboží, které se již nachází na území EU, ale také u zboží, které je dováženo z území mimo EU. Zboží pocházející z území mimo EU, např. z Číny nebo USA, je velice častým případem u prodeje zboží přes digitální platformy. Čtenáři získají povědomí o obchodních modelech, které existují u elektronického obchodování, poznají jejich výhody a nevýhody, a hlavně praktickou aplikaci pravidel DPH u těchto modelů.

Úvodní kapitola obsahuje přehled základních obchodních modelů přes e-shopy nebo digitální platformy. Objasňuje, co znamenají pojmy jako digitální platforma, fulfillment nebo dropshipping.

Druhá kapitola přináší pro odbornou veřejnost zjednodušené principy fungování daně z přidané hodnoty a její pravidla. Tato část se zaměřuje zejména na dopady, které se objevují u prodeje přes e-shopy. Není zaměřena na pravidla DPH dopadající např. na dodání nemovitostí či u poskytování cestovních služeb, které s online prodejem zboží nemají nic společného.

Třetí část je věnována zvláštnímu režimu jednoho správního místa. Zvláštní režim umožňuje přiznat a odvést DPH pouze v jednom členském státě, ačkoliv povinnost přiznat a odvést DPH vznikla v jiných členských státech. Použití zvláštního režimu je možné do 30. 6. 2021 pouze na telekomunikační, rozhlasové a elektronicky poskytované služby, jejichž příjemcem jsou koncoví spotřebitelé. Zvláštní režim funguje přes internetový portál nazývaný jako Mini One Stop Shop (MOSS). Od 1. 7. 2021 se nově vztahuje možnost splnění povinnosti přiznat a odvést DPH i na prodej zboží na dálku (dříve používaný pojem „zasílání zboží"), na prodej na dálku u zboží dovezeného ze 3. země. Zároveň se zvláštní režim rozšiřuje také na všechny služby poskytnuté v jiném členském státě, než má poskytovatel služby své sídlo. Zvláštní režim může být použit pouze pro vybraný prodej zboží nebo poskytnutí služby koncovým zákazníkům, nikoliv podnikatelům. Dochází k přejmenování internetového portálu pro zvláštní režim na One Stop Shop (OSS). Novinkou ve zvláštním režimu je možnost odvodu DPH i u prodeje zboží, které je dováženo z území mimo EU přímo koncovému zákazníkovi a nepřesahuje skutečnou hodnotu zboží 150 EUR. Tato novinka vznikla z důvodu zrušení osvobození od DPH u zásilek obsahujících zboží do 22 EUR. Od 1. 7. 2021 z každé zásilky dovezené z území mimo EU, např. z Číny nebo USA, se odvádí DPH. Tento systém zjednodušuje daňové povinnosti prodejcům, neboť se nemusejí registrovat v každém členském státě, kam prodávají své zboží koncovým zákazníkům

v EU. Prodejce ve svém vlastním jazyce komunikuje s jednou daňovou správou a odvádí DPH z vybraných transakcí po celé EU v jednom daňovém přiznání.

Čtvrtá kapitola popisuje zvláštní režim pro přiznání a odvod DPH u dovozu zboží, který rovněž jako rozšíření zvláštního režimu jednoho správního místa, je možné využít od 1. 7. 2021. Zvláštní režim pro přiznání a odvod DPH slouží pouze společnostem, které vyřizují celní odbavení zásilek při dovozu zboží koncovým zákazníkům. Tento nový režim přináší možnost odvádět DPH u zásilek se skutečnou hodnotou zboží do 150 EUR souhrnně za měsíc, ve kterém bylo zboží dovezeno z území mimo EU. Použití tohoto režimu je alternativou k odvodu DPH, pokud není použit zvláštní režim jednoho správního místo (OSS) či zboží není celně odbaveno v rámci standardního celního řízení.

Pátá kapitola je alfou a omegou této publikace, neboť propojuje obchodní modely a DPH ve světě prodejů zboží přes e-shopy. Obsahuje aplikaci pravidel DPH na jednotlivé obchodní modely a jejich možné efektivní řešení v souladu s právními předpisy. Omezujícím prvkem této části týkající se aplikace pravidel DPH je zobecnění daných závěrů. Čtenář získá vědomosti o tom, v jakém státě má odvést DPH z prodeje či kde mu vzniká registrace. Na druhou stranu není v možnostech a rozsahu této publikace vypsat jednotlivé dílčí kroky, jakým způsobem se registrovat, co vyplnit v přihlášce k registraci, jak podat daňové přiznání atd. v každém členském státě EU. Avšak publikace na druhou stranu nabízí i nové budoucí varianty, jakým způsobem se vyhnout registraci v každém členském státě a odvádět DPH pouze v jednom členském státě použitím zvláštního režimu jednoho správního místa.

Nyní už nezbývá nic jiného než najít obchodní model, který používáte, a získat informace o daňových povinnostech z hlediska DPH.

1. Obchodní modely při prodeji zboží přes e-shop

Úvodem položíme na první pohled jednoduchou otázku: „Jak vlastně je velký byznys v nekonečném elektronickém prostředí?“ Skutečný elektronický obchod v globálním měřítku je odhadován na 2 biliony USD, s tím, že polovina představuje přeshraniční prodej. Počet nakupujících online je odhadován na 1,6 miliardy spotřebitelů. Představte si, kdyby internet a virtuální tržiště neexistovaly, jak velký prostor by musel vzniknout, kde by se potkalo tolik prodejců a kupujících. Nepředstavitelné, že?

Základní model při prodeji zboží přes internet je takový, že prodávající má vlastní e-shop, tzv. vlastní internetové stránky. Na tomto e-shopu publikuje zboží, které si kupující může objednat. Platba za zboží probíhá zpravidla online přes platební karty či jiné metody platebního styku, např. Paypal. Po objednávce prodávající zařizuje sám balení, expedici a přepravu zboží ke kupujícímu.

Novou alternativou s masivním rozvojem obchodu přes internet je využití digitálních platforem (např. Amazon, Aliexpress, Ebay). Digitální platformy rovněž mají svůj e-shop, resp. své internetové stránky, kde však prodávají zboží prodejci z celého světa. Tento typ e-shopu, který sdružuje více prodejců, se nazývá tržiště (angl. „marketplace“). Tržiště si tak lze představit jako jeden velký e-shop sdružující tisíce malých e-shopů jednotlivých prodejců. Nevýhodou pro prodejce může být unifikovaný vzhled tržiště platformy. Prodejce se nemůže odlišit vzhledem svého e-shopu, ale musí využít předem dané šablony platformy.

Prodej zboží přes digitální platformu probíhá tak, že prodejce umístí své zboží na tržiště digitální platformy. Pro umisťování zboží do nabídky tržiště se používá pojem zalistovat (angl. „listing“). Prodejce zalistuje své zboží do nabídky tržiště, které umožní jeho prodej zákazníkům. Skrze tržiště může být zboží nabízeno zákazníkům téměř ve všech státech světa. Po zakoupení zboží kupujícím následuje jeho distribuce k zákazníkovi.

V prodeji zboží přes digitální platformy vystupují digitální platformy jako osoba, která spojí nabídku a poptávku zboží. Střetávání nabídky a poptávky nám vytváří trh. V tomto případě digitální nebo elektronický trh.

Jelikož je prodej uskutečňován za využití tržiště, tj. technologií digitální platformy, poskytují digitální platformy prodejcům prodejní anebo distribuční služby. Do prodejních služeb lze zahrnout možnost publikovat své zboží na tržišti platformy případně reklamní propagace publikovaného zboží. Obvykle se jedná např. o službu, která zajišťuje zboží na prvních místech celkové nabídky na tržišti. Mezi distribuční služby patří např. balení, skla-

dování nebo přeprava zboží k zákazníkovi. Prodejce si však vždy může dle jeho uvážení zvolit, zda využije prodejní nebo distribuční služby či jejich kombinaci.

Digitální platformy také nabízejí možnost kombinace prodeje přes jejich tržiště s vlastním e-shopem prodávajícího. Prodávající může i pro prodané zásilky ze svého e-shopu využít třeba distribučních služeb platformy. Kombinace prodeje zboží přes obě varianty však přináší často i různé daňové dopady z pohledu DPH.

Faktory ovlivňující obchodní modely

Obchodní modely, které jsou používány u obchodování přes e-shopy, jsou velice různorodé. Zpravidla se odlišují čtyřmi zásadními faktory. Prvním faktorem je, zda je zboží prodáno přes tržiště, nebo vlastní e-shop. Druhým je, jaká osoba zařizuje distribuční služby, a třetím je, zda je cílový zákazník podnikatel, nebo koncový spotřebitel. Posledním faktorem je, zda je zboží prodáváno pouze na domácím trhu, nebo i přeshraničně do členských států EU či do třetí země.

E-shop	Distribuční služby	Zákazník	Trh
• Vlastní • Tržiště platformy	• Prodejce • Třetí osoba	• Podnikatel • Koncový spotřebitel	• Domácí • Zahraniční

Schéma 1.1 Faktory ovlivňující obchodní modely

Vlastní úprava.

Prodejce má na výběr, zda bude prodávat své zboží pouze přes svůj vlastní e-shop nebo přes tržiště digitální platformy. Nejefektivnější způsobem je jejich kombinace, neboť prodejce např. neztratí svojí již vytvořenou klientelu, která nakupuje přes jeho e-shop, a zároveň rozšíří svůj potenciál přes prodeje zboží na tržišti digitální platformy. V případě využití prodeje přes platformu prodávající může využít také prodejních či marketingových služeb platformy.

Distribuční služby u prodeje přes vlastní e-shop si prodejce zpravidla zařizuje sám, případně využívá třetích osob, jako jsou přepravní či poštovní společnosti a další subdodavatelé pro zajištění distribuce, např. výrobce balicích materiálů. Sám si vybírá přepravce, shání balicí materiál, řeší vracení zboží či poskytuje zákaznický servis. Digitální platformy přinesly novou možnost, která může zbavit prodejce zajišťování distribučních služeb. Prodejce se může věnovat více výrobě zboží a zároveň ušetří čas a náklady na zařizování distribučních služeb. Prodejce pouze zboží připraví pro předem domluveného přepravce digitální platformy, který si zboží vyzvedne a zpravidla doručí do distribučního skladu digitální platformy. V distribučních skladech je zboží zabaleno a při prodeji expedováno přímo kupujícímu. Prodejce také může zboží doručit přímo do distribučního skladu sám.

Důležitým faktorem pro pravidla v oblasti DPH je status kupujícího. Kupujícím může být jak podnikatel, tak koncový spotřebitel. Je-li prodáno zboží podnikatelem podnikateli (angl. business to business – B2B), jedná se o velkoobchodní prodej. Prodej zboží podnikatelem koncovému spotřebiteli (angl. business to consumer – B2C) se považuje za maloobchodní prodej. Status kupujícího rozhoduje v oblasti DPH o státě, ve kterém bude zboží zdaněno, a o druhu transakce.

Velký dopad v daňové oblasti má teritorium, ve kterém je zboží prodáváno. Prodejce může omezit svůj prodej pouze v rámci jednoho členského státu, ve kterém má zpravidla i své sídlo ekonomické činnosti. V případě, že chce svoji nabídku rozšířit a prodávat své zboží i do jiných států, může prodávat zboží zákazníkům přeshraničně do ostatních členských států EU nebo i do 3. zemí. Právě prodej zboží přes platformy umožňuje snáze prodávat zboží přeshraničně, což však přináší nutnost řešit daňové otázky v DPH nejen v členském státě, ve kterém má prodejce sídlo, ale i v členských státech, do kterých je zboží prodáváno.

Záměrně není uvedeno ihned v úvodu kapitoly, co vlastně znamená pojem digitální platforma. Je to z toho důvodu, že existuje řada definic digitálních platforem, kdy některé jsou srozumitelnější, a některé naopak hůře srozumitelné. Nicméně předchozí řádky nám již poskytly praktickou představu, co se pod pojmem digitální platformy ukrývá, a ukázaly nám i její roli při prodeji zboží přes internet. Jednak prodejce při použití platformy nemusí mít vlastní e-shop ani propagovat své výrobky a ani nemusí zajišťovat distribuci zboží. Navíc tržiště digitální platformy spojuje prodejce a koncového zákazníka z různých států, čímž rozšiřuje prodejci jeho možnosti prodeje a expanze.

Aby nám však nevznikl jistý dluh vůči odbornosti uváděných pojmů, vybrali jsme definici uváděnou Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (angl. „Organisation for Economic Co-operation and Development" – OECD).

Definice digitální platformy

Digitální platforma (dále jen „platforma") je definována podle OECD jako

> *„digitální služba, která usnadňuje spojení mezi dvěma nebo více odlišnými, avšak vzájemně závislými uživateli, kteří jsou spojeni přes tuto službu prostřednictvím Internetu".*

Již z této definice je možné odvodit, že digitální platforma je jakýmsi prostředníkem či zprostředkovatelem prodeje. Nelze však na ni pohlížet jako na ryzího přeprodejce zboží, neboť platformy pomocí své služby pouze spojují dva subjekty. Platformy zpravidla neprodávají své vlastní zboží či služby, ale pouze spojují pomocí své internetové služby nabídku prodejce a poptávku kupujícího. Digitální služba spojující prodejce a kupujícího vyústí ve finále k dodání zboží nebo poskytnutí služby mezi prodejcem či poskytovatelem služby a kupujícím.

Fungování platforem si lze vysvětlit zcela jednoduše na klasickém fungování skutečného tržiště ze středověké historie. Mnohá města měla právo pořádat každoročně trhy, neboť jim panovník udělil tzv. trhové právo. Město vymezilo určitý prostor s jednotlivými stánky a čas, kdy se trhy budou konat. Stánky následně nabídlo prodejcům. Prodejci z okolí, ale i z cizích krajin, si najmuli stánky a prodávali v nich své výrobky. Protože město samo také hospodařilo, v jednom ze stánků prodávalo své vlastní výrobky.

Platformu lze považovat za město, které pořádá časově neomezený trh na tržišti, které je virtuálně umístěno na internetu. V dnešní době však platforma již nepotřebuje získávat trhové právo od panovníka, ale svobodně se může rozhodnout pořádat online tržiště. I když svoboda podnikání zcela nemusí platit ve všech státech světa.

Platformou, která spojuje prodejce a kupující za účelem prodeje zboží, je např. Amazon, Ebay, Mall, Aliexpress a další. Pro prodej zboží přes platformu se často využívají elektronická tržiště a pro prodej služeb přes platformu v rámci sdílené ekonomiky zpravidla mobilní aplikace.

Klasickými představiteli platforem, které spojují prodejce, resp. poskytovatele služby a kupujícího, vedoucí k poskytnutí služby jsou Uber nebo Airbnb. Poskytovatel služby poskytuje ubytování nebo přepravu osob kupujícímu, ale ke spojení došlo přes digitální službu webové stránky nebo mobilní aplikaci.

Je však nezbytné odlišovat mezi sebou platformy, které umožňují prodej zboží, a ty, které fungují v rámci sdílené ekonomiky. Hlavní rozdíl je ten, že platformy sdílené ekonomiky prakticky nabízejí přebytečné statky poskytovatelů služeb, např. pokoj v bytě, volný čas využitý k přepravě osob, volné peníze. Pokud poskytovatel služeb s volným přebytečným statkem záměrně tento statek nabízí za účelem podnikání, pak se již nejedná o ryzí sdílenou ekonomiku, ale standardní podnikatelskou činnost.

Naproti tomu platformy určené pro prodej zboží jsou určeny výlučně pro převod vlastnického práva mezi prodejcem a kupujícím. Prodejce zboží nemá přebytek prodávaného zboží, ale záměrně jej vyrábí či nakupuje, aby jej mohl dále prodávat přes platformu. Prodej zboží přes platformu je jeho podnikatelským záměrem.

Vybrané digitální platformy umožňují prodej použitého či starého zboží fyzickým osobám, které tento prodej nevykonávají jako podnikatelé. Tyto prodeje nejsou obsahem této publikace, neboť se zpravidla jedná o prodeje, na které nedopadají právní předpisy upravující DPH.

Prodej zboží přes platformy nabízí prodejcům možnost se dostat na celosvětový trh jednodušeji a prakticky prodávat zboží kupujícímu v každém koutě světa. Prodávající ušetří zpravidla náklady na vedení zahraničních internetových stránek či vedení poboček. Může tak svůj celosvětový prodej vykonávat z jednoho státu, ve kterém má své sídlo ekonomické činnosti. Rozvoj platforem patří do jednoho z prvků globalizace, kdy se prakticky smazávají částečně bariéry pro mezinárodní obchod v podobě vstupu na zahraniční trh.

Vše má však svoji daň. U prodeje zboží přes platformy jsou touto daní poplatky. Digitální platformy si za své různorodé služby účtují poplatky ke každé položce zboží zvlášť nebo v rámci měsíčního paušálu. Platformy nejenže umožňují publikovat zboží prodávajícího na svých stránkách, ale také často poskytují další doplňkové služby. Mezi doplňkové služby často patří distribuční služby jako balení, přeprava, skladování, expedice, štítkování nebo reklamní služby.

Aby zboží bylo co nejblíže zákazníkovi, velké platformy mají na strategických místech velkosklady, což zajišťuje rychlé termíny dodání a nižší distribuční náklady. Tyto velkosklady zajišťují kompletní distribuci kupujícím a jsou označovány jako distribuční centra.

Distribuce platformou má svá úskalí pro prodejce, neboť své zboží nemá fyzicky pod kontrolou. Platforma může ve vybraných obchodních modelech libovolně přepravovat zboží mezi svými distribučními sklady, které mohou být a také velmi často jsou v různých státech. Pohyb zboží v rámci EU mezi distribučními sklady platformy dopadá na prodejce v podobě nutnosti řešit i daňové povinnosti z tohoto pohybu zboží.

Variant, jakým způsobem prodávat zboží přes e-shop, je skutečně mnoho a mezi sebou se odlišují uvedenými čtyřmi faktory. Následující obchodní modely a daňové důsledky jsou rozděleny dle statusu kupujícího, tj. na velkoobchod a maloobchod. V rámci tohoto rozdělení se dále dělí na způsob prodeje, zdali je prodej uskutečněn přes vlastní e-shop, nebo tržiště platformy. A posledním dělením je, jakou osobou jsou uskutečněny distribuční služby.

1.1 Velkoobchodní prodej (B2B)

Velkoobchodní prodej zboží přes e-shop není natolik rozšířeným modelem jako maloobchodní prodej přes e-shop. Při prodeji zboží přes e-shop u velkoobchodního prodeje se jedná o vztah mezi prodejcem zboží a dalším prodejcem zboží, který má zboží zejména pro účely další výroby či následného prodeje. Prodávajícím a kupujícím je podnikatel, který nemá zpravidla zboží ke konečné spotřebě, ale obvykle k výkonu podnikatelské činnosti.

Kupujícím může být jak další podnikatel, tak také přímo platforma, která zakoupené zboží prodává na svém tržišti koncovým zákazníkům.

Prodej zboží platformě

V případě prodeje zboží kupujícímu dochází nejprve k prodeji zboží platformě a následně k prodeji platformou kupujícímu. Platforma uzavře s prodejcem zboží smlouvu o prodeji zboží a zboží zveřejní na tržišti.

Pokud prodejce dodává zboží pouze platformě, pak zpravidla nevyužívá její distribučních služeb, neboť ty slouží zejména k distribuci finálním zákazníkům. Tento účel distribučních služeb poskytovaných digitální platformou v případě prodeje zboží platformě nemá své opodstatnění. Nicméně pokud by prodejce prodával jak zboží velkoobchodně platformě

či jiným podnikatelům, tak maloobchodně koncovým zákazníkům, může využít i distribučních služeb platformy. Typickým představitelem je služba platformy Amazon nazývaná „Vendor seller nebo Amazon vendor".

Výhoda při prodeji zboží platformě spočívá v tom, že přepravu, fakturaci a následné reklamace kupujícího řeší platforma. Nevýhodou však může být to, že prodejce přichází o část marže, kterou by mohl obdržet u přímého prodeje zákazníkovi. Tuto marži obdrží platforma, která současně určuje i konečnou cenu zboží.

Prodej zboží mezi podnikateli přes platformu (B2B)

Prodej zboží přes platformy je obvyklejší pro maloobchodní prodej, kdy zboží končí rovnou u koncového zákazníka k finální spotřebě. Nicméně i rozvoj obchodu přes platformy přispěl k tomu, že je možné prodávat a nakupovat zboží přes platformy mezi dvěma podnikateli. V těchto případech je však nutné, aby prodejce věděl, že zákazníkem je podnikatel, neboť to má své dopady v oblasti DPH.

Tato možnost má zejména své dopady do DPH u přeshraničního prodeje zboží mezi dvěma podnikateli. Proto platformy často vyžadují, aby si prodejci tuto možnost nastavili u svého prodejního účtu. Zároveň i kupující, který se zaregistruje u platformy, nastaví svůj účet jako podnikatelský. Nastavení pro přeshraniční prodeje či nákupy zboží pro účely podnikání vyžaduje uvedení daňového identifikačního čísla pro účely DPH (DIČ DPH). Uvedením DIČ DPH platforma ví, že zboží je možné také prodávat podnikateli, a zvolí i správný mechanismus fakturace ceny.

1.2 Maloobchodní prodej přes vlastní e-shop (B2C)

Maloobchodní prodej zboží předpokládá, že zboží je prodáváno přímo koncovému spotřebitelovi. Jedná se tak o vztah podnikatel-spotřebitel (B2C). Zboží tak již není v rámci podnikatelské činnosti dále prodáváno, ale kupující jej užije pro svoji vlastní konečnou spotřebu.

Maloobchodní elektronický prodej zboží probíhá přes vlastní e-shop prodejce nebo přes tržiště platformy.

Prodej přes vlastní e-shop

Prodejce má vlastní internetové stránky, na kterých provozuje e-shop. Prodejce do svého e-shopu umístí vlastní zboží, čímž prakticky vytvoří nabídku pro budoucí kupující. Jakmile kupující vybrané zboží na e-shopu zakoupí, prodejce samostatně vyřizuje distribuci ke kupujícímu. Jedná se tak o klasický zásilkový prodej podnikatelem koncovému spotřebiteli. Prodejce má obvykle i své skladovací prostory nebo si je pronajímá a z nich zboží odesílá koncovým zákazníkům.

Současně se prodejce může rozhodnout prodávat zboží přes e-shop pouze na domácím trhu nebo i přeshraničně, a to do jiných členských států EU nebo třetí země. Prodej zboží na domácím trhu znamená, že prodejce prodává zboží pouze ve státě, ve kterém má své sídlo podnikatelské činnosti.

U tohoto modelu prodejce vyřizuje i veškeré činnosti prodeje sám. Zařizuje provoz a správu e-shopu. Prodejce se musí zabývat také reklamní a marketingovou činností, aby e-shop byl dostupný ve vyhledávačích na internetu a umožnil získat co nejvíce potenciálních zákazníků.

Distribuční služby si může prodejce zajišťovat sám či využít služeb platformy (viz více v kapitole 1.3.3). Při zajišťování vlastními silami to znamená, že musí shánět vhodné přepravce či balicí materiál. Všechny tyto úkony mohou jít na úkor jeho výroby či rozvoje společnosti. Samozřejmě to také znamená náklady na zaměstnance, kteří zboží k distribuci připraví a zajistí přepravu. Výhodou pro prodejce je určitá nezávislost na jakémkoliv prostředníkovi, což pro prodejce znamená zejména i vyšší marži z prodeje zboží.

Do prodeje zboží přes vlastní e-shop lze také zařadit oblíbený obchodní model zvaný „dropshipping". Dropshipping je model, kdy maloobchodní prodejce nabízí zboží výrobců nebo velkoobchodních dodavatelů, přičemž zboží je zasíláno přímo výrobcem či dodavatelem kupujícímu na základě objednávky maloobchodního prodejce. Maloobchodní prodejce po zákazníkem uskutečněné objednávce objedná zboží u výrobce či velkoobchodního dodavatele. Výrobce či velkoobchodní dodavatel zboží vyrobí či nakoupí a přímo jej zasílá koncovému spotřebiteli. Maloobchodní prodejce je skutečným prodejcem zboží s tím, že nemá žádné skladovací prostory ani žádné své výrobky. Výrobce účtuje velkoobchodní cenu maloobchodnímu prodejci.

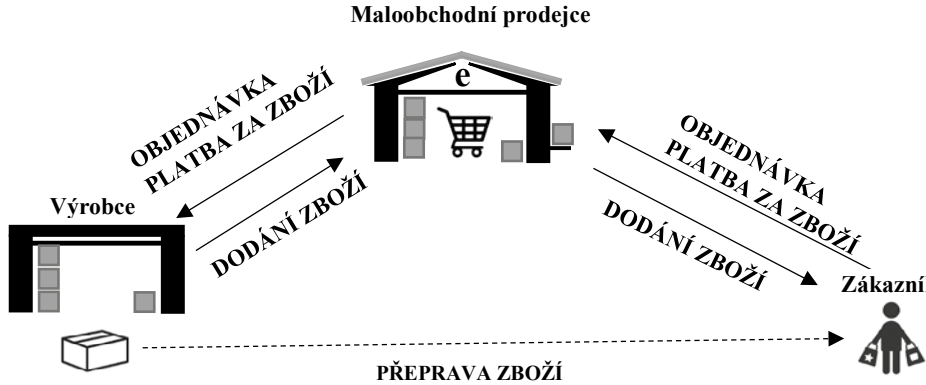


Schéma 1.2 Systém fungování obchodního modelu „dropshipping"
Vlastní úprava.

Obchodního modelu „dropshipping" se také dotýkají nová pravidla DPH účinná od 1. 7. 2021, neboť velice častým případem je přeprava zboží od maloobchodního prodejce z území mimo EU, tj. ze 3. země. Prodejce využívající formu „dropshippingu" může nově využít zvláštní režim pro odvod DPH u zásilek obsahujících zboží se skutečnou hodnotou do 150 EUR, a zbavit tím zákazníka povinnosti v podobě celního odbavení zásilky při dovozu zboží.

Prodej cizího zboží

Druhou možností prodeje přes vlastní e-shop je umožnění prodeje cizího zboží. Prodejce umisťuje zboží jiných prodejců na svůj vlastní e-shop, čímž se stává prakticky platformou a jeho e-shop tržištěm. Prodejce zboží od výrobce či velkoobchodního dodavatele nenakupuje a dále neprodává koncovému spotřebiteli, ale pouze nabízí prostor ve svém e-shopu jiným prodejcům. Skutečný prodej je mezi výrobcem nebo maloobchodním dodavatelem a koncovým zákazníkem. Platforma, resp. prodejce cizího zboží může opět kombinovat na svém tržiště prodej svého zboží, ale i cizího zboží. Prodej cizího zboží je nutné odlišovat od prodeje vlastního zboží formou dropshippingu, neboť u dropshippingu prodejce zboží nakoupí od výrobce a prodá koncovému spotřebiteli. U prodeje vlastního zboží prodejce zboží sám vyrábí či jej nakoupí a dále přeprodává, avšak u prodeje cizího zboží prodejce zboží nevyrábí ani nenakupuje, ale skrze svůj e-shop usnadňuje prodej zboží mezi skutečným dodavatelem a koncovým spotřebitelem.

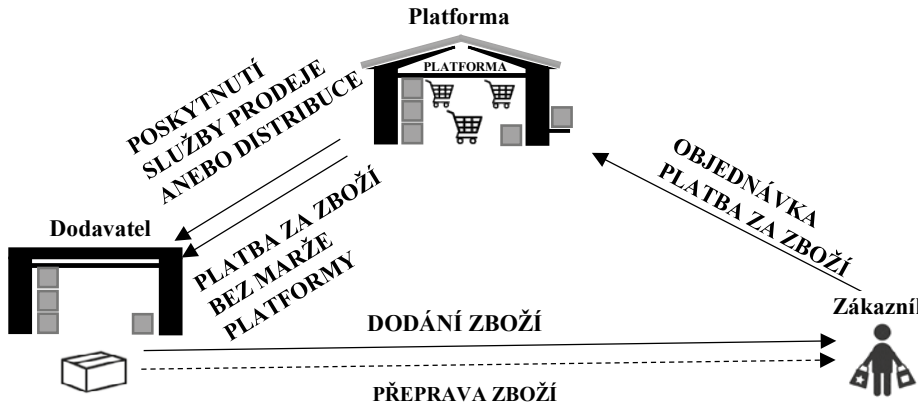


Schéma 1.3 Usnadnění prodeje zboží cizího prodejce
Vlastní úprava.

Příkladem tohoto prodeje nemusí být pouze velké platformy typu Amazon nebo Ebay, ale existuje i spousty menších platforem. Platformou se stane prakticky každý e-shop, který umožňuje na svém tržišti prodávat zboží cizích prodejců. Platforma nenakupuje zboží cizího prodejce, ale pouze poskytuje určitý prostor na tržišti. Celou distribuci zboží

k zákazníkovi většinou řeší prodejce sám nebo si distribuční služby nakupuje u platformy. Protože přes platformy často prodávají prodejci se sídlem mimo území EU, je po nich problematické vymáhat daňové povinnosti. Z toho důvodu od 1. 7. 2021 budou platit nová pravidla v oblasti DPH pro platformy, které usnadňují prodej zboží v EU osobám se sídlem ve 3. zemi nebo usnadňují prodej zboží odeslaného ze 3. zemí.

Platformám vzniká povinnost zapojit se do výběru a odvodu DPH u vybraných prodejů zboží, které usnadňují mezi dodavatelem a zákazníkem. Platforma, která usnadňuje prodej zboží v rámci EU prodejcům se sídlem mimo EU, se považuje za skutečného dodavatele a vzniká jí povinnost odvádět z tohoto prodeje DPH. Druhou situací jsou případy, kdy platforma usnadňuje prodej zboží prodejci usazenému i neusazenému v EU, ale zboží je odesláno z třetí země, např. z USA. Pro obě situace platí, že zákazníkem je koncový spotřebitel, nikoliv podnikatel. Platforma se stane pouze pro účely odvodu DPH fiktivním kupujícím zbožím a fiktivní prodejcem koncovému spotřebiteli. Skutečné vlastnické právo ke zboží však nikdy nezíská a skutečný prodej je mezi skutečným dodavatelem zboží a zákazníkem.

Nová pravidla pro platformy se nevztahují na situaci, kdy platforma usnadňuje prodej zboží v rámci EU prodejcům usazeným v EU. Tito prodejci se sídlem v EU, kteří prodávají své zboží přes platformy, postupují dle dosavadních pravidel v oblasti DPH, která jsou ve svých parametrech rovněž změněny. Ke změně dochází obzvláště u limitu pro zásilkový prodej zboží koncovým spotřebitelům v rámci EU.

Pro správné pochopení pravidel DPH je nutné rozlišovat, zdali prodejce prodává své vlastní případně skutečně nakoupené zboží koncovému spotřebiteli, nebo je platformou, která pouze nabízí prostor pro prodej cizího zboží. Dokonce lze i kombinace obou variant, kdy platforma prodává i své vlastní zboží a zároveň nabízí prostor pro prodej cizího zboží.

1.3 Maloobchodní prodej přes platformu (B2C)

Alternativou prodeje zboží přes vlastní e-shop je použití tržiště platformy. Prodejce se může zbavit zátěže ve formě správy vlastního e-shopu, prodejních nebo distribučních služeb.

Maloobchodní vlastní prodej přes platformu je fenoménem poslední dekády. Tento model získal a získává stále více na své popularitě s rozvojem elektronického obchodu. Jedná se o případy, kdy prodejce nakupuje zboží od svých dodavatelů nebo zboží přímo sám vyrábí a následně jej prodává přes platformu koncovým spotřebitelům. Prodejce, který používá pro prodej zboží platformu, si může a nemusí vybrat i její doplňkové služby jako je distribuce či reklama.

Zajišťuje-li distribuci platforma, jedná se o distribuci zboží koncovému spotřebiteli třetí stranou. Taková distribuce se označuje také jako fulfillment nebo logistika třetích stran (3PL – „third-party logistics“). Provozovatel fulfillmentových služeb, resp. distribučních služeb provozuje tyto služby přes distribuční centra, která jsou umístěna v různých státech. Obecně funguje fulfillment mezi prodejcem a platformou následovně: