Třístranné obchody v rámci vnitrounijního obchodu

Třístranné obchody jsou obecně obchody, při kterých si jedno zboží postupně dodávají tři subjekty a zboží je přepravováno od prvního subjektu rovnou k tomu třetímu.

Třístranných obchodů se v praxi může uskutečňovat celá řada. Záleží na tom:

- kde jsou ony tři subjekty usazeny;
- zda jsou registrovány k DPH;
- kde jsou registrovány k DPH.

V tomto článku na ukázku popíšeme pouze třístranný obchod, při kterém každý ze tří zúčastněných subjektů je usazen v jiném členském státě a v tom státě, ve kterém má sídlo, je také registrován k DPH. Při realizaci takového třístranného obchodu se však český plátce může nacházet na různých pozicích. Může být prvním dodavatelem, muže být prostřední osobu a může být třetím posledním odběratelem. Ve všech třech případech se z jeho pohledu bude jednat o jiný typ zdanitelných plnění. My se zaměříme na ty první dvě varianty, tedy případy, kdy je český plátce prvním dodavatelem nebo prostřední osobu, které mohou přinášet jisté problémy.

Český plátce je prvním dodavatelem

V takovém případě se z pohledu českého plátce bude jednat o dodání zboží osobě z jiného členského státu registrované k DPH v jiném členském státě, které může být osvobozeno od DPH za předpokladu, že budou splněny podmínky definované v ustanovení § 64 zákona o DPH.

Z ustanovení § 64 zákona o DPH však vyplývá, že dodání zboží do jiného členského státu může být osvobozeno od daně pouze za předpokladu, že budou kumulativně splněny následující podmínky:

a) musí se jednat o dodání zboží tuzemským plátcem osobě registrované k DPH v jiném členském státě;
b) zboží musí být skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu;
c) zboží musí být odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem (dodavatelem) nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou;
d) plátce uvede dodání zboží do souhrnného hlášení.

Zaměříme se zejména na podmínku uvedenou výše pod písmenem c), která je důležitá pro realizaci dodání zboží v rámci třístranného obchodu. To znamená pro dodání zboží, při kterém zboží není přepravováno k osobě, které je zboží dodáváno, ale k jeho následujícímu odběrateli.
Tou podmínkou je, že zboží musí být přepraveno z tuzemska plátcem (dodavatelem) nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Přičemž důvod, proč zákon o DPH tuto podmínku obsahuje souvisí s identifikaci místa plnění jednotlivých dodání uskutečňovaných v rámci předmětného třístranného obchodu.
Zákon o DPH obecně definuje místo plnění u dodání zboží dvěma způsoby.

- Ustanovení § 7 odst. 1 zákona o DPH je definováno místo plnění při dodání zboží realizovaného bez přepravy, a to jako místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy se dodání uskutečňuje.

- Ustanovení § 7 odst. 2 zákona o DPH potom definuje místo plnění u dodání s přepravou, a to jako místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy přeprava zboží začíná.

V případě třístranného obchodu se však jedná o dvě po sobě následující dodání zboží (jedno dodání mezi prvním dodavatelem a prostřední osobu a druhé dodání mezi prostřední a třetí osobou), ale pouze o jednu přepravu (od prvního dodavatele přímo ke třetí osobě). Ovšem pouze jedno dodání z těchto dvou může být považováno za dodání s přepravou (přeprava muže být přiřazena pouze k jednomu dodání).

Ustanovení § 7 odst. 2 zákona o DPH obecně definuje, že dodáním s přepravou je to dodání, v rámci, kterého je přeprava zajišťována na účet dodavatele nebo na účet odběratele. Pokud by však při provádění předmětného třístranného obchodu byla přeprava realizována na účet prostřední osoby, bylo by dodání mezi prvním dodavatelem a prostřední osobou dodáním, v rámci, kterého přepravu zajišťuje odběratel, a dodání mezi prostřední osobu a třetí osobou by bylo dodáním, v rámci, kterého zajišťuje přepravu dodavatel. Dle ustanovení § 7 odst. 2 zákona o DPH by tedy vlastně byla s přepravou obě dodání, ale to nelze. Proto ustanovení § 7 odst. 3 zákona o DPH v takovém případě definuje, že dodáním s přepravou je pouze dodání pro prostřední osobu. Z uvedeného tedy vyplývá, že kdyby přepravu na svůj účet:

- zajišťoval první dodavatel, bylo by dodáním s přepravou ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 dodání mezi prvním dodavatelem a prostřední osobou;
- zajišťovala prostřední osoba, bylo by dodáním s přepravou ve smyslu ustanovení § 7 odst. 3 dodání mezi prvním dodavatelem a prostřední osobou;
- zajišťovala třetí osoba, bylo by dodáním s přepravou ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 zákona o DPH dodání mezi prostřední osobou a třetí osobou.

Z podmínky pro osvobození dodání do jiného členského státu, která definuje, že zboží musí být přepraveno z tuzemska plátcem (dodavatelem) nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou, tedy vyplývá, že aby dodání mohlo být od DPH osvobozeno musí toto dodání být dodáním s přepravou.

Pakliže by tedy přepravu zboží z tuzemska do jiného členského státu ke třetí osobě zajišťoval první dodavatel (český plátce) nebo prostřední osoba, bylo by dodání mezi prvním dodavatelem dodáním s přepravou s místem plnění v tuzemsku, kde začíná přeprava. Dodání by tedy bylo předmětem české DPH, ale při splnění ostatních podmínek definovaných v ustanovení § 64 zákona o DPH by bylo dodáním osvobozené od české DPH.

Kdyby však přepravu zboží z tuzemska zajišťovala třetí osoba bylo by dodání mezi prvním dodavatelem s prostřední osobou dodáním bez přepravy s místem plnění definovaným jako místo, kde se zboží nachází v okamžiku dodání; a dodání mezi prostřední osobu a třetí osobou by bylo dodáním s přepravou s místem plnění definovaným jako místo, kde přeprava začíná.

Dodání mezi prvním dodavatelem a prostřední osobou by se tedy uskutečňovalo před přepravou a zboží by se při něm v okamžiku dodání nacházelo v tuzemsku. Místo plnění by bylo v tuzemsku a dodání by bylo předmětem české DPH. Jelikož by však nebyla splněna shora uvedená podmínka § 64 zákona o DPH, nebylo by možné toto dodání od daně osvobodit a český plátce by byl povinen uplatnit českou DPH – musel

by prostřední osobě fakturovat s uplatněnou českou DPH. Dodání mezi prostřední osobou a třetí osobou by bylo dodáním s přepravou s místem plnění v tuzemsku, kde začíná přeprava. Dodání by tedy bylo předmětem české DPH, ale při splnění ostatních podmínek definovaných v ustanovení § 64 zákona o DPH by bylo dodáním osvobozeným od české DPH. To znamená, že prostřední osoba by realizovala dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu, které by sice při splnění ostatních podmínek definovaných v ustanovení § 64 zákona o DPH bylo lze osvobodit od české DPH, ale vznikla by jí v tuzemsku povinnost registrace k DPH dle ustanovení § 6c odst. 2 zákona o DPH a současně také povinnost uvádět toto dodání do přiznání k DPH a Souhrnného hlášení podávaných v tuzemsku.

Pokud tedy český plátce bude na první pozici třístranného obchodu, bude vždy realizovat tuzemské zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku a bude muset pouze zkoumat, zda se jedná o dodání zboží s přepravou, které může být osvobozeno od české DPH, nebo o dodání bez přepravy s povinností uplatnit českou DPH na výstupu.

Český plátce je prostřední osobou

Složitější by byla situace, kdy by se český plátce nacházel na prostřední pozici třístranného obchodu a byl tedy prostřední osobou, jelikož prostřední osoba vždy realizuje dvě zdanitelná plnění – nákup od prvního dodavatele a následný prodej třetí osobě.
Nákup od prostřední osoby může být pořízením dle ustanovení § 16 odst. 1 zákona o DPH, ale pouze tehdy pokud budou splněny podmínky definované v tomto ustanovení. Jednou z podmínek je, že zboží musí být z jednoho členského státu do jiného členského státu přepraveno:
a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží (prvním dodavatelem) nebo jí zmocněnou třetí osobou nebo
b) pořizovatelem (prostřední osobou), kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo jím zmocněnou třetí osobou.

Opět je tedy nutné zkoumat, kdo zajišťuje na svůj účet přepravu zboží od prvního dodavatele ke třetí osobě.

Pokud by přepravu zajišťoval na svůj účet první dodavatel nebo prostřední osoba (český plátce), bylo by dodání mezi prvním dodavatelem a prostřední osobou dodáním s přepravou a z pohledu prostřední osoby by se jednalo o pořízení zboží s místem plnění definovaným v ustanovení § 11 odst. 4 zákona o DPH jako místo, kde přeprava zboží končí.
Jelikož by přeprava končila ve členském státě třetí osoby, bylo by místo plnění v tomto členském státě a pořízení by tedy bylo předmětem místní DPH. Následné dodání mezi prostřední osobou a třetí osobu by bylo dodáním bez přepravy s místem plnění definovaným jako místo, kde se zboží nachází v okamžiku dodání. Jelikož by se dodání uskutečňovalo po přepravě, nacházelo by se místo plnění v tom členském státě, ve kterém přeprava skončila, a dodání by bylo předmětem místní daně.
V takovém případě by tedy český plátce coby prostřední osoba uskutečňoval dvě zdanitelná plnění (jedno pořízení a jedno dodání), která by obě měla místo plnění v tom členském státě, ve kterém přeprava skončila, a obě tato plnění by byla předmětem

místní DPH. Český plátce DPH by se však v tomto členském státě nemusel registrovat k DPH, jelikož by mohl být aplikován zjednodušený postup uplatňování DPH při třístranném obchodu definovaná v alternativě § 17 českého zákona o DPH v zákoně o DPH členského státu kde přeprava skončila a kde se nachází místa plnění.

Pokud by však přepravu zajišťovala na svůj učet třetí osoba, bylo by dodání mezi prvním dodavatelem a prostřední osobou dodáním bez přepravy s místem plnění definovaným jako místo, kde se zboží v okamžiku dodání nachází. Jelikož by se toto dodání realizovalo před přepravou, bylo by místo plnění v tom členském státě, ze kterého bude následně zboží přepravováno ke třetí osobě – tedy ve členském státě prvního dodavatele. Dodání by bylo předmětem místní DPH, ale první dodavatel by jej nemohl od této daně osvobodit, jelikož by nebyla splněna podmínka definovaná ustanovením místního zákona o DPH, který je alternativou § 64 českého zákona o DPH. První dodavatel by tedy musel prostřední osobě (českému plátci) fakturovat s místní DPH.

Z pohledu prostřední osoby by se nejednalo o pořízení zboží, ale o nákup od prvního dodavatele na území jiného členského státu EU. Následné dodání mezi prostřední osobou a třetí osobou by bylo dodáním s přepravou s místem plnění definovaným jako místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy přeprava zboží začíná. Jelikož by zboží bylo přepravováno od prvního dodavatele, nacházelo by se zboží v okamžiku zahájení přepravy ve členském státě prvního dodavatele a místo plnění by bylo v tomto členském státě. Dodání by bylo předmětem místní DPH, ale při splnění podmínek definovaných v ustanovení místního zákona o DPH, které je alternativou § 64 českého zákona o DPH, by od této daně mohlo být osvobozeno.

Prostřední osoba by tedy dodání třetí osobě mohla od místní DPH osvobodit, ale ve členském státě prvního dodavatela by jí vznikla povinnost registrace k DPH dle ustanovení místního zákona o DPH, které je alternativou ustanovení § 6c odst. 2 českého zákona o DPH a současně také povinnost uvádět toto dodání do přiznání k DPH a Souhrnného hlášení podávaném v daném členském státě EU.