

## **Metodický pokyn k priradeniu prepravy tovaru pri reťazových transakciách v rámci územia EÚ podľa § 13a zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov**

Zákonom č. 368/2019 Z. z., ktorým sa s účinnosťou od 1.1.2020 mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), sa do zákona o DPH dopĺňa paragraf 13a, ktorý je súčasťou nových pravidiel zavedených smernicou Rady (EÚ) 2018/1910, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o harmonizáciu a zjednodušenie určitých pravidiel v systéme dane z pridanej hodnoty pre zdaňovanie obchodu medzi členskými štátmi (ďalej len „smernica 2018/1910“). V nadväznosti na uvedené Finančné riaditeľstvo SR vydáva metodický pokyn k priradeniu prepravy tovaru pri reťazových transakciách podľa § 13a zákona o DPH.

Smernicou 2018/1910 sa ustanovili nové pravidlá pre priradenie prepravy tovaru pri tzv. reťazových transakciách v rámci EÚ a zaviedli sa ďalšie podmienky pre oslobodenie dodania tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia členského štátu, ale v rámci EÚ. Predmetom tohto metodického pokynu je posúdenie priradenia prepravy tovaru v reťazci dodaní podľa § 13a zákona o DPH. Pokiaľ ide o nové podmienky potrebné pre uplatnenie oslobodenia dodania tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia členského štátu, ale v rámci EÚ, tieto sú v zákone o DPH uvedené v § 43 a sú predmetom samostatného metodického pokynu.

Keďže smernica o DPH nestanovovala do 31.12.2019 žiadne konkrétne pravidlo na priradenie prepravy tovaru pri reťazových transakciách v rámci EÚ, pri riešení reťazových transakcií sa vychádzalo z judikatúry Súdneho dvora EÚ. Táto síce poskytla určité usmernenia, ale v každom prípade sa muselo vykonať celkové posúdenie všetkých konkrétnych okolností, pričom prístup členských štátov mohol byť rôzny. S cieľom zabezpečiť jednotné pravidlá na priradenie prepravy tovaru v rámci EÚ ku konkrétnej dodávke v rámci reťazca transakcií, dochádza od 1.1.2020 k zmene posudzovania reťazových transakcií, keď odoslanie alebo prepravu tovaru v rámci reťazca plnení zabezpečuje prostredná osoba alebo iná osoba na jej účet.

### **1. diel Pojem „dodanie tovaru“ v rámci reťazovej transakcie**

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je predmetom dane z pridanej hodnoty dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Dodaním tovaru sa na účely dane z pridanej hodnoty okrem iného rozumie prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom.

V prípade transakcií týkajúcich sa dodávok tovaru je dôležité správne určiť miesto dodania tovaru, pretože od tejto skutočnosti závisí určenie štátu, v ktorom je DPH splatná. Zákon o DPH v § 2 ustanovuje územnú pôsobnosť na účely zákona o DPH, pričom tuzemskom je územie Slovenskej republiky a zahraničím je územie, ktoré nie je tuzemskom. Územím Európskej únie je tuzemsko a územia ostatných členských štátov, ktoré sú zákonmi týchto členských štátov vymedzené na účely DPH ako tuzemsko týchto členských štátov. Územím tretích štátov je územie, ktoré nie je územím Európskej únie.

Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je miestom dodania tovaru, ak je dodanie spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať. Na druhej strane, ak dodanie tovaru nie je spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, miestom dodania tovaru je podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase, kedy sa jeho dodanie uskutočňuje.

Nové ustanovenie § 13a zákona o DPH bezprostredne nadväzuje na pravidlo určenia miesta dodania tovaru, ktoré je spojené s jeho prepravou. Cieľom tohto paragrafu je ustanoviť jednoznačné pravidlo týkajúce sa priradenia prepravy tovaru pri tzv. reťazových transakciách v rámci územia EÚ, keď tovar odosiela alebo prepravuje prostredná osoba v reťazci alebo tretia osoba na jej účet.

Zo 6. recitálu smernice 2018/1910 vyplýva, že reťazovými transakciami sa myslia po sebe nasledujúce dodania toho istého tovaru, ktorý je predmetom jednej prepravy v rámci EÚ. To znamená, že musí ísť o situáciu, kedy sa do reťazovej transakcie zapoja najmenej tri osoby, tovar sa dodáva postupne a odosiela sa alebo sa prepravuje z jedného členského štátu do iného členského štátu priamo od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci.

Podstatnou skutočnosťou typickou pre reťazové transakcie je jedna preprava tovaru v rámci EÚ. Skutočnosť, že sa preprava tovaru vykonáva rôznymi dopravnými prostriedkami, napríklad sa tovar prekladá z nákladného automobilu na loď alebo na iný dopravný prostriedok, ešte nemusí znamenať, že nejde o jednu prepravu tovaru. Za jednu prepravu sa takto vykonávaná preprava považuje vtedy, ak je celá preprava tovaru vykonávaná prostrednou osobou alebo inou osobou na jej účet, pričom súčasne nedochádza k prerušeniu kontinuity prepravy tovaru v tom zmysle, že jednotlivé prepravy tovaru by mohli byť považované za samostatné. Prostredná osoba alebo tretia osoba na jej účet totiž môže na účely prepravy tovaru priamo od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci uzatvoriť zmluvy o preprave tovaru s rôznymi dopravcami.

Pokiaľ ide o reťazové transakcie, Súdny dvor EÚ opakovane rozhodol, že prepravu tovaru v rámci EÚ možno pripísať len jednej z dodávok v reťazci (napr. C-245/04, Emag Handel Eder<sup>1</sup>). Ostatné dodania v reťazci predstavujú dodania bez prepravy a podliehajú zdaneniu v tom členskom štáte, v ktorom sa nachádzajú v čase, keď sa uskutočňujú. Tento princíp priradenia prepravy len jednej dodávke tovaru v reťazci dodaní platí aj po prijatí nových pravidiel priradenia prepravy tovaru v rámci reťazovej transakcie od 1.1.2020.

Až následne, teda po priradení prepravy tovaru konkrétnej dodávke tovaru v reťazci dodaní, sa skúma, či je možné na túto dodávku, ktorej je priradená preprava tovaru, uplatniť oslobodenie od dane ustanovené pre dodávky tovaru v rámci EÚ alebo či sa nemajú uplatniť ustanovenia týkajúce sa zásielkového predaja..

## **2. diel Priradenie prepravy tovaru podľa § 13a zákona o DPH**

Ustanovenie § 13a zákona o DPH upravuje priradenie prepravy tovaru v reťazci plnení, ak ide o odoslanie alebo prepravu tovaru z jedného členského štátu do iného členského štátu a ak odoslanie alebo prepravu tovaru vykonáva prostredná osoba v reťazci alebo tretia osoba na jej účet. To znamená, že reťazové transakcie, ak odoslanie alebo prepravu tovaru vykonáva prvý dodávateľ alebo posledný odberateľ v reťazci, príp. tretia osoba na ich účet, ako aj reťazové transakcie zahŕňajúce dovoz tovaru a dodanie tovaru do miesta určenia v treťom štáte nie sú predmetom tohto ustanovenia.

### **1. oddiel Prostredná osoba na účely § 13a ods. 1 zákona o DPH**

Prostrednou osobou sa podľa § 13a zákona o DPH rozumie dodávateľ, ktorý v reťazci dodaní nie je prvým dodávateľom a ktorý odosiela alebo prepravuje tovar alebo na účet ktorého je tovar odoslaný alebo prepravený treťou osobou. Na preukázanie svojho postavenia ako prostrednej osoby bude musieť mať zdaniteľná osoba dôkaz o tom, že odoslala alebo prepravila tovar z jedného členského štátu do iného členského štátu, alebo že tretia osoba odoslala alebo prepravila tovar na účet tejto zdaniteľnej osoby.

Pokiaľ ide o chápanie pojmu „na účet“, je potrebné uviesť, že ak prepravu tovaru nevykonáva samotná prostredná osoba, ale na jej uskutočnenie využije služby tretej osoby, táto prostredná osoba vstupuje do zmluvného vzťahu na poskytnutie služby prepravy alebo odoslania tovaru s dopravcom alebo zasielateľom.

Zmluva o preprave tovaru sa uzatvára medzi odosielateľom a dopravcom, ako zmluvnými stranami, pričom sa dopravca zaväzuje odosielateľovi, že prepraví vec z miesta odoslania do miesta určenia a odosielateľ sa zaväzuje zaplatiť mu dohodnutú odplatu. Ak by aj príjemca tovaru preberal prevzatím zásielky ručenie za úhradu pohľadávok

---

<sup>1</sup> V rozhodnutí vo veci Emag Handel Eder Súdny dvor EÚ uviedol, že ak dve po sebe nasledujúce dodávky toho istého tovaru vykonané za protihodnotu medzi zdaniteľnými osobami, ktoré konajú ako také osoby, zakladajú jediné zaslanie tohto tovaru v rámci Spoločenstva alebo jedinú dopravu tohto tovaru v rámci Spoločenstva, toto zaslanie alebo táto doprava môže byť pripočítaná iba jednej z týchto dvoch dodávok a len táto dodávka bude oslobodená od dane podľa článku 28c A písm. a) prvého pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS (teraz článok 138 smernice 2006/112/ES). Zároveň Súdny dvor EÚ uviedol, že len miesto dodávky, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva, je určené podľa článku 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice (teraz článok 32 smernice 2006/112/ES – miesto, kde sa tovar nachádza v čase začatia odoslania alebo prepravy tovaru nadobúdateľovi) a považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo tejto dopravy. Miesto inej dodávky je určené podľa článku 8 ods. 1 písm. b) tej istej smernice (teraz článok 31 smernice – miesto, kde sa tovar nachádza v čase uskutočnenia dodania) a považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania alebo v členskom štáte určenia uvedenej zásielky alebo dopravy, a to podľa toho, či táto dodávka je prvou alebo druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok.

dopravcu voči odosielateľovi zo zmluvy týkajúcej sa prepravy tovaru, má sa za to, že preprava tovaru je vykonávaná na účet odosielateľa, teda osoby, ktorá uzatvorila zmluvu o preprave tovaru s dopravcom. Odosielateľom, ktorý uzatvára zmluvu o preprave tovaru, môže byť predávajúci, kupujúci alebo zasielateľ. Pokiaľ ide o zasielateľskú zmluvu, z tejto pre zasielateľa vyplýva povinnosť obstarat' vo vlastnom mene a na účet príkazcu prepravu tovaru a príkazcovi vyplýva povinnosť zaplatiť zasielateľovi odplatu. To znamená, že všetky náklady, ktoré zasielateľovi vzniknú pri obstaraní prepravy veci, je povinný uhradiť príkazca.

Vzhľadom na skutočnosť, že zo záväzkových vzťahov týkajúcich sa prepravy tovaru vyplýva ich úzky súvis s odplatom za vykonanie prepravy, odoslanie alebo prepravenie tovaru treťou osobou na účet zdaniteľnej osoby sa má chápať tak, že preprava je vykonaná na účet zdaniteľnej osoby vtedy, keď táto zdaniteľná osoba uzatvorí s dopravcom zmluvu o preprave tovaru alebo zasielateľskú zmluvu so zasielateľom a znáša dopravné náklady vo vzťahu k dopravcovi alebo vo vzťahu k zasielateľovi.

## **2. oddiel Priradenie odoslania alebo prepravy tovaru k dodaniu uskutočnenému pre prostrednú osobu**

Ak odoslanie alebo prepravu tovaru z jedného členského štátu do druhého členského štátu, a to od prvého dodávateľa ku konečnému zákazníkovi v reťazci, zabezpečí prostredná osoba, odoslanie alebo preprava tovaru sa podľa § 13a ods. 1 prvá veta zákona o DPH priradí k dodaniu, ktoré pre prostrednú osobu uskutočnil dodávateľ. Toto pravidlo neplatí len vtedy, ak prostredná osoba oznámi svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré má pridelené v členskom štáte, v ktorom začína preprava tovaru (§ 13a ods. 1 druhá veta zákona o DPH). Z uvedeného vyplýva, že ak prostredná osoba oznámi svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pridelené v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom začína preprava tovaru, alebo neoznámi svojmu dodávateľovi žiadne identifikačné číslo pre DPH, preprava tovaru sa vždy priradí k dodaniu, ktorá je uskutočnené pre prostrednú osobu.

Ustanovenie § 13a zákona o DPH upravuje len samotné priradenie prepravy tovaru na účely určenia miesta dodania tovaru. Aby dodanie tovaru, s ktorým je spojená preprava tovaru, mohlo byť oslobodené od dane, musia byť splnené podmienky uvedené v § 43 zákona o DPH. Podľa doplneného ustanovenia § 43 zákona o DPH sa dôležitou súčasťou podmienok pre oslobodenie od dane od 1.1.2020 stáva aj samotné deklarovanie dodania tovaru do iného členského štátu v súhrnnom výkaze.

### *Príklad č. 1*

*Rakúsky podnikateľ, ktorý nie je identifikovaný pre DPH, si u českého podnikateľa identifikovaného pre DPH v ČR objednal tovar, ktorý český podnikateľ kúpil od platiteľa dane so sídlom v tuzemsku (ďalej len „slovenský platiteľ dane“). Tovar sa fyzicky prepraví z miesta v SR do miesta určenia v Rakúsku. Prostrednou osobou v reťazci dodávok je český podnikateľ, ktorý vykonal prepravu tovaru od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci dodávok, a to svojimi dopravnými prostriedkami.*

*Dodanie tovaru s prepravou možno priradiť len jednej dodávke tovaru, a to buď medzi slovenským platiteľom dane a českým podnikateľom alebo medzi českým podnikateľom a rakúskym podnikateľom.*

*Český podnikateľ **neobjednal** tovar od slovenského platiteľa dane **pod identifikačným číslom pre DPH prideleným v SR**. Dodanie tovaru s prepravou sa podľa § 13a ods. 1 prvá veta zákona o DPH priradí prvej dodávke, teda zmluvnému vzťahu medzi slovenským platiteľom dane a českým podnikateľom. Nadobúdateľom tovaru v Rakúsku je český podnikateľ. Aby dodanie tovaru slovenským platiteľom dane pre českého podnikateľa mohlo byť oslobodené od dane v tuzemsku, musia byť splnené podmienky uvedené v § 43 zákona o DPH.*

*Miestom dodania tovaru pri druhej dodávke, teda pri dodávke medzi českým podnikateľom a rakúskym podnikateľom, je Rakúsko, kde sa tovar nachádza v čase jeho dodania (dodanie tovaru bez prepravy). Ide o dodanie tovaru, ktoré podlieha predpisom o DPH platným v Rakúsku.*

### *Príklad č. 2*

*Zadanie je ako v príklade č. 1, len prepravu tovaru vykonáva tretia osoba na účet českého podnikateľa. Český podnikateľ objednal vykonanie prepravy tovaru z miesta odoslania tovaru v SR do miesta určenia v Rakúsku u dopravcu, ktorému za túto prepravu zaplatil dohodnutú odplatu. Slovenskému platiteľovi dane **neposkytol identifikačné číslo pre DPH pridelené v SR**. Preprava tovaru sa podľa § 13a ods. 1 prvá veta zákona o DPH priradí prvej dodávke. Nadobúdateľom tovaru v Rakúsku je český podnikateľ. Aby dodanie tovaru slovenským platiteľom dane pre českého podnikateľa mohlo byť oslobodené od dane v tuzemsku, musia byť splnené podmienky uvedené v § 43 zákona o DPH.*

Miestom dodania tovaru medzi českým podnikateľom a rakúskym podnikateľom je Rakúsko, kde sa tovar nachádza v čase jeho dodania (dodanie tovaru bez prepravy). Ide o dodanie tovaru, ktoré podlieha predpisom o DPH platným v Rakúsku.

#### Príklad č. 3

Slovenský platiteľ dane predáva tovar českému podnikateľovi, ktorý ho predáva nemeckému podnikateľovi identifikovanému pre DPH v Nemecku. Tovar sa prepravuje priamo z priestorov slovenského platiteľa dane v SR do priestorov nemeckého podnikateľa v Nemecku. Prepravu tovaru fyzicky vykonáva český podnikateľ, a teda je prostrednou osobou v reťazci dodaní. Český podnikateľ **neoznámil** slovenskému platiteľovi dane **žiadne identifikačné číslo pre DPH**. Preprava tovaru sa podľa § 13a ods. 1 prvá veta zákona o DPH priradí prvej dodávke, teda zmluvnému vzťahu medzi slovenským platiteľom dane a českým podnikateľom. Český podnikateľ má nadobudnutie tovaru v Nemecku. Dodanie tovaru slovenským platiteľom DPH nemôže byť oslobodené od dane, pretože nie sú splnené podmienky podľa § 43 zákona o DPH.

Dodanie tovaru českým podnikateľom pre nemeckého podnikateľa je bez prepravy a jeho miesto je v Nemecku, kde sa tovar nachádza v čase jeho dodania.

#### Príklad č. 4

Na dodávke toho istého tovaru v reťazci plnení sa zúčastňujú štyria podnikatelia a tovar sa fyzicky prepravuje z územia SR na územie Maďarska. Prvým dodávateľom tovaru je český podnikateľ identifikovaný pre DPH v ČR a aj v SR podľa § 5 zákona o DPH, ktorý predáva tovaru slovenskému platiteľovi dane A. Slovenský platiteľ dane A predáva tovar slovenskému platiteľovi dane B a ten ho predáva maďarskému podnikateľovi identifikovanému pre DPH v Maďarsku. Prepravu tovaru od prvého dodávateľa v reťazci z miesta v SR k poslednému odberateľovi v reťazci do miesta určenia v Maďarsku vykonáva slovenský platiteľ dane B, a teda je prostrednou osobou v reťazci dodávok. Keďže prostrednou osobou v reťazci dodávok je slovenský platiteľ dane B, prvá dodávka tovaru medzi českým podnikateľom a slovenským podnikateľom A je dodávkou tovaru bez prepravy s miestom dodania v SR a podlieha DPH na území SR (uplatní sa § 69 ods. 2 zákona o DPH).

Preprava tovaru sa priradí druhej dodávke, teda zmluvnému vzťahu medzi slovenským platiteľom dane A a slovenským platiteľom dane B, **ak slovenský platiteľ dane B nepoužije pri kúpe tovaru od slovenského platiteľa dane A identifikačné číslo pre DPH pridelené v SR**, teda v členskom štáte, v ktorom začína preprava tovaru. Nadobúdateľom tovaru v Maďarsku je potom v takomto prípade slovenský platiteľ dane B. Dodanie tovaru slovenským platiteľom B pre maďarského podnikateľa je domácou dodávkou v Maďarsku a podlieha predpisom o DPH platným v Maďarsku.

#### Poznámka:

Postup v prípade, ak slovenský platiteľ dane B pri kúpe tovaru od slovenského platiteľa A použije identifikačné číslo pre DPH pridelené v SR, uvádzame v príklade č. 5.

### **3. oddiel Priradenie odoslania alebo prepravy tovaru k dodaniu uskutočnenému prostrednou osobou**

Pokiaľ prostredná osoba v reťazci dodaní oznámi svojmu dodávateľovi identifikačné číslo pre DPH, ktoré jej prideliť členský štát, z ktorého sa tovar odosiela alebo prepravuje, odoslanie alebo prepravu tovaru v rámci reťazovej transakcie nemožno priradiť k dodaniu tovaru pre prostrednú osobu. Odoslanie alebo preprava tovaru sa v takomto prípade priradí podľa § 13a ods. 1 druhá veta zákona o DPH k dodaniu tovaru, ktoré uskutoční prostredná osoba pre svojho zákazníka.

#### Príklad č. 5

Zadanie je ako v príklade 4, ale s tým rozdielom, že slovenský platiteľ dane B, ktorý vykonáva prepravu tovaru a je prostrednou osobou v reťazci dodávok, **použije pri kúpe tovaru od slovenského platiteľa dane A identifikačné číslo pre DPH pridelené v SR**. Na základe tejto skutočnosti nemôže byť preprava tovaru priradená druhej dodávke, teda dodávke tovaru slovenským platiteľom dane A pre slovenského platiteľa dane B, ale preprava tovaru sa priradí až dodávke, ktorú uskutočňuje slovenský platiteľ dane B ako prostredná osoba pre maďarského podnikateľa, teda až tretej dodávke.

Prvá dodávka tovaru medzi českým podnikateľom a slovenským platiteľom dane A, ako aj druhá dodávka medzi slovenským platiteľom dane A a slovenským platiteľom dane B sú domácimi dodávkami tovaru s miestom dodania v SR. Tieto dodávky sú bez prepravy a podliehajú DPH v SR. Slovenský platiteľ dane A kúpi tovar od českého podnikateľa v režime prenosu daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH. Pri predaji tohto tovaru pre slovenského platiteľa dane B uplatní sadzbu DPH platnú v tuzemsku.

Až následne v rámci zmluvného vzťahu medzi slovenským platiteľom B a maďarským podnikateľom ide o dodanie tovaru s prepravou. Nadobúdateľom tovaru v Maďarsku je maďarský podnikateľ. Dodanie tovaru slovenským platiteľom dane B pre maďarského podnikateľa by mohlo byť oslobodené od dane v tuzemsku len vtedy, ak by boli splnené podmienky uvedené v § 43 zákona o DPH.

*Príklad č. 6*

Rakúsky podnikateľ si u slovenského platiteľa dane objednal tovar, ktorý slovenský platiteľ dane kúpil u českého podnikateľa identifikovaného pre DPH v ČR a aj v tuzemsku podľa § 5 zákona o DPH. Tovar sa fyzicky prepraví z miesta v SR do miesta určenia v Rakúsku. Prostrednou osobou v reťazci dodávok je slovenský platiteľ dane, ktorý vykonal prepravu tovaru od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci dodávok.

**Slovenský platiteľ dane poskytol svojmu dodávateľovi, teda českému podnikateľovi, identifikačné číslo pre DPH, ktoré má pridelené v SR,** čo v konečnom dôsledku znamená, že dodanie tovaru s prepravou nemožno priradiť prvej dodávke tovaru vykonanej českým podnikateľom pre slovenského platiteľa dane. Prvá dodávka tovaru je bez prepravy a podlieha zdaneniu v SR. Osobou povinnou platiť daň v tuzemsku je slovenský platiteľ dane podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH. Keďže slovenský platiteľ dane použil pri kúpe tovaru od českého podnikateľa identifikačné číslo pre DPH pridelené v SR, dodanie tovaru s prepravou sa priradí druhej dodávke tovaru v rámci zmluvného vzťahu medzi slovenským platiteľom dane a rakúskym podnikateľom. Dodanie tovaru slovenským platiteľom dane pre rakúskeho podnikateľa má miesto dodania v SR a mohlo by byť oslobodené od dane len ak sú splnené podmienky uvedené v § 43 zákona o DPH. Ak by rakúsky podnikateľ nebol registrovaný pre DPH, zdaniteľný obchod medzi slovenským platiteľom dane a rakúskym podnikateľom by sa posudzoval ako zásielkový predaj a jeho miesto dodania by sa určilo podľa § 14 zákona o DPH.

#### **4. oddiel Priradenie odoslania alebo prepravy tovaru pri trojstrannom obchode**

Z ustanovenia § 13a ods. 3 zákona o DPH vyplýva, že priradenie prepravy podľa odsekov 1 a 2 tohto ustanovenia sa vzťahuje aj na odoslanie alebo prepravu tovaru prvým odberateľom alebo na jeho účet podľa § 45 ods. 1 písm. d) zákona o DPH. Vzhľadom na túto úpravu bude aj v rámci trojstranného obchodu potrebné posúdiť, ktorému zmluvnému vzťahu je možné priradiť prepravu tovaru. Rozhodujúce teda bude, aké identifikačné číslo pre DPH oznámi prvý odberateľ prvému dodávateľovi, ak bude prvý odberateľ vykonávať odoslanie alebo prepravu tovaru od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi.

Jednou z podmienok trojstranného obchodu vyplývajúcej z § 45 ods. 1 písm. d) zákona o DPH je, že tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa. Úprava § 13a zákona o DPH sa musí vziať do úvahy v prípade, ak odoslanie alebo prepravu tovaru bude vykonávať prvý odberateľ.

Ak prvý odberateľ použije pri kúpe tovaru od prvého dodávateľa identifikačné číslo pre DPH pridelené v inom členskom štáte, ako v tom, z ktorého sa tovar začína odosielať alebo prepravovať, potom sa preprava tovaru priradí prvej dodávke, teda dodávke tovaru pre prvého odberateľa.

*Príklad č. 7*

Rakúsky podnikateľ identifikovaný pre DPH v Rakúsku si u slovenského platiteľa dane objednal tovar, ktorý slovenský platiteľ dane kúpil u českého podnikateľa identifikovaného pre DPH v ČR. Prepravu tovaru z ČR do Rakúska vykonal slovenský platiteľ dane. Pre priradenie prepravy tovaru prvej alebo druhej dodávke je rozhodujúca skutočnosť, aké identifikačné číslo pre DPH použije slovenský platiteľ dane pri kúpe tovaru od prvého dodávateľa.

Ak slovenský platiteľ dane použije pri kúpe tovaru identifikačné číslo pre DPH pridelené v SR, potom sa preprava tovaru od prvého dodávateľa v ČR k druhému odberateľovi v Rakúsku priradí prvej dodávke, teda dodávke medzi českým podnikateľom a slovenským platiteľom dane. Len táto dodávka tovaru môže byť oslobodená od dane, a to v danom prípade v ČR, pričom český podnikateľ je povinný podať súhrnný výkaz, v ktorom uvedie dodanie tovaru oslobodené od dane pre slovenského platiteľa dane.

Pokiaľ sú splnené aj ostatné podmienky trojstranného obchodu, nadobudnutie tovaru prvým odberateľom v Rakúsku sa považuje za zdanené, slovenský platiteľ dane sa nemusí registrovať pre DPH v Rakúsku a osobou povinnou platiť daň namiesto slovenského platiteľa dane z druhej dodávky, ktorá je domácou dodávkou v Rakúsku, je rakúsky podnikateľ ako druhý odberateľ tovaru pri trojstrannom obchode. Slovenský platiteľ dane je povinný podať v tuzemsku súhrnný výkaz, v ktorom uvedie dodávku tovaru pre rakúskeho odberateľa, hodnotu dodaného tovaru a kód 1, ktorý deklaruje, že ide o dodanie tovaru v rámci trojstranného obchodu.

Ak prvý odberateľ použije pri kúpe tovaru od prvého dodávateľa identifikačné číslo pre DPH pridelené v členskom štáte, z ktorého sa tovar začína odosielať alebo prepravovať, potom sa dodanie tovaru s prepravou priradí zmluvnému vzťahu medzi prvým odberateľom a druhým odberateľom. V takomto prípade nie sú splnené podmienky trojstranného obchodu.

*Vypracoval:*  
*Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica*  
*Odbor daňovej metodiky*  
*Január 2020*