

## Ing. Vladimír Šretr - daňový poradce

### Informace ke stanovení místa plnění DPH u služeb do třetích zemí

Pro správné stanovení místa plnění u poskytovaných služeb a tím i pro správné uplatnění daně z přidané hodnoty je nezbytné správně posoudit:

- zda je příjemcem služby osoba povinná k dani (podnikající osoba) nebo osoba nepovinná k dani (soukromá osoba),
- zda příjemce služby má sídlo nebo bydliště v tuzemsku, v jiném členském státě EU nebo ve **třetí zemi** (mimo EU),
- zda v některých případech nedochází ke **skutečnému užití** nebo spotřebě služby v ČR (tuzemsku).

Na základě těchto posouzení je pak nutno správně vyhotovit daňový doklad za uskutečněné plnění (službu), na kterém může být v některých uvedených případech uplatněna tuzemská DPH.

V případě poskytování **služeb osobám povinným k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě EU** je místo plnění v **převážné většině** případů stanoveno dle základního ustanovení § 9 odst. 1 zákona o DPH **v tom státě, ve kterém se nachází sídlo nebo bydliště příjemce služby**. V tomto případě bude český dodavatel služby vystavovat **daňový doklad bez české DPH** s tím, že povinnost vypořádat DPH je na straně příjemce služby v jiném členském státě EU.

Avšak budou-li stejné služby poskytovány **osobám nepovinným k dani** – soukromým osobám s bydlištěm (sídlem) v jiném členském státě EU, bude v **převážné většině** případů stanoveno místo plnění dle § 9 odst. 2 zákona o DPH **podle sídla poskytovatele služby**, tedy místo zdanitelného plnění bude v ČR a dodavatel služby má povinnost v těchto případech vystavit daňový doklad za uskutečněnou službu s českou DPH.

Výše uvedená dvě základní pravidla však neplatí absolutně. Tato dvě základní pravidla se použijí jen za předpokladu, že zákon o DPH nestanoví v dalších částech něco jiného.

**Odlišně** od výše uvedených dvou základních pravidel je stanoveno **místo plnění pro případy** uvedené v § 10 až § 10i zákona a jedná se o:

- služby vztahující se k nemovité věci (§ 10),
- poskytování přepravy osob (§ 10a),
- služby v oblasti vzdělávání, výstav, veletrhů, kultury, sportu apod. (§ 10b),
- poskytování stravovacích služeb (§ 10c),
- nájem dopravního prostředku (§ 10d),
- zprostředkovatelské služby pro osoby nepovinné k dani (§ 10e),
- přeprava zboží osobě nepovinné k dani (§ 10f),
- služby související s přepravou zboží, oceňování movité věci a práce na movité věci pro osoby nepovinné k dani (§ 10g)
- poskytování vybraných služeb osobám nepovinným k dani do třetích zemí (§ 10h),

- telekomunikační, rozhlasové, televizní a elektronicky poskytované služby osobám nepovinným k dani (§ 10i).

V uvedených vybraných činnostech je nutno postupovat při určení místa plnění podle výše uvedených specifických ustanovení zákona o DPH.

Avšak i v mnoha případech, kdy je **služba poskytovaná osobě povinné k dani se sídlem ve třetí zemi, která je plátcem DPH** (dle výkladu GFŘ plátcem DPH v ČR) a nejedná se o specifické činnosti uvedené v § 10 až § 10i zákona, může nastat situace, že **místo plnění bude stanoveno v ČR (tuzemsku)**, i když by obecně mohlo být aplikováno základní ustanovení § 9 odst. 1 zákona (místo plnění v zemi sídla příjemce služby). Tato situace nastane dle **ustanovení § 9a** zákona v případech, kdy jsou splněny dvě dále uvedené podmínky současně:

- místo plnění by bylo stanovené podle § 9 odst. 1 zákona a
- **ke skutečnému užití nebo spotřebě bude docházet v tuzemsku.**

**Příklad 1:** *Obchodní společnost se sídlem ve Velké Británii (od r. 2021-třetí země) je v ČR registrovaná jako plátce k DPH a v ČR nemá provozovnu. Česká účetní firma zpracovává pro tuto obchodní společnost české příznání k DPH včetně dalších evidencí. Podle dostupných výkladů GFŘ je tato služba určena k užití v ČR a proto se místo plnění přesunuje z Velké Británie do ČR ve smyslu ustanovení § 9a zákona. Český dodavatel účetních služeb tak musí vystavit daňový doklad na příjemce služby z Velké Británie s českou DPH.*

**Příklad 2:** *Přepravní firma se sídlem v ČR, plátce DPH, uskutečnila přepravu zboží z Rumunska do ČR pro obchodní společnost se sídlem ve Švýcarsku (třetí země), která byla objednatelem této přepravní služby. Podle výkladů GFŘ služba přepravy nemůže být spotřebovaná nebo užitá dříve, než je přeprava dokončena, tedy až je zboží dopraveno do místa určení. Služba přepravy je tak dle GFŘ užitá v tom státě, ve kterém došlo k ukončení přepravy. V daném případě došlo k ukončení přepravy v ČR.*

Z hlediska správného stanovení DPH mohou nastat dva případy:

- pokud objednatel ze Švýcarska **není v ČR plátcem DPH**, zůstává stanovené místo plnění ve třetí zemi (Švýcarsku) dle § 9 odst. 1 zákona a daňový doklad za přepravu bude vystaven **bez české DPH,**
- pokud **by byl** objednatel ze Švýcarska **v ČR plátcem DPH**, potom místo plnění bude určeno dle § 9a zákona v tuzemsku a daňový doklad za přepravu bude vystaven **s českou DPH.**

**Příklad 3:** *Hotelový řetězec z Thajska nechal zveřejnit reklamy na svoje hotely v českém tisku a podle výkladu GFŘ je tato služba spotřebovaná v ČR. Proto se posouzení místa plnění přesouvá z § 9 odst. 1 zákona do ustanovení § 9a zákona, přičemž pro správné vystavení daňového dokladu bude rozhodující, zda zadavatel reklamy z Thajska je nebo není v ČR registrován jako plátce DPH. Při vystavení daňového dokladu za uskutečněnou reklamu bude postupováno obdobně jako v **Příkladu 2:***

- *pokud objednatel z Thajska **není v ČR plátcem DPH**, zůstává stanovené místo plnění ve třetí zemi (Thajsku) dle § 9 odst. 1 zákona a daňový doklad za přepravu bude vystaven **bez české DPH**,*
- *pokud **by byl** objednatel z Thajska **v ČR plátcem DPH**, potom místo plnění bude určeno dle § 9a zákona v tuzemsku a daňový doklad za přepravu bude vystaven **s českou DPH**.*

Výklady GFŘ k uvedené problematice, na které je odkazováno v této informaci lez nalézt na webových stránkách finanční správy:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/dotazy-a-odpovedi/2010/uplatneni-ustanoveni-10k-zakona-o-dph>

I když se jedná o výkladový materiál z roku 2010, jeho obsah je nadále platný. Pouze upozorňuji, že původní znění § 10k zákona o DPH, které je ve výkladu GFŘ citováno, je v současné době v zákoně o DPH uvedeno právě v § 9a zákona v současném platném znění.

Bohužel není v současné době k dispozici žádné jednoznačné kritérium, podle kterého by bylo možno jednoznačně posuzovat, ve kterém státě je příslušná služba spotřebována. Pouze v oblasti inzerce v tisku lze vycházet z rozhodnutí SDEU, podle kterého je inzerce propagující určité služby nebo produkty spotřebována ve státě, ve kterém byla inzerce v tisku zveřejněna.

Pokud by však **český plátce daně poskytoval** reklamní služby, účetní, advokátní nebo jiné poradenské služby nebo další služby uvedené ve vybraném ustanovení § 10h platného zákona o DPH, ale **osobám nepovinným k dani do třetích zemí, je místo plnění určeno podle místa příjemce služby, tedy ve třetí zemi.**

V těchto případech bude vystaven daňový doklad za poskytnuté služby bez české DPH.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 22.8.2022