

Daň z přidané hodnoty

365/04.04.12 Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty

*Předkládají: Ing. Zuzana Martínková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3968,
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353*

Předmět příspěvku:

Cílem příspěvku je ujasnit výklad zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), týkající se podmínek, které musí být splněny pro uplatnění osvobození od DPH, pokud dopravu při vývozu zboží zajišťuje kupující.

Tento příspěvek navazuje na příspěvek 625/24.11.04, autorů Mgr. Milana Tomíčka a Ing. Petra Potomského, jehož závěry vycházely ze znění § 66 ZDPH, které bylo několikrát novelizováno³. Proto se domníváme, že tyto závěry je nutné přehodnotit.

Situace:

Český dodavatel dodá zboží svému odběrateli registrovanému k DPH v jiném členském státě. Odběratel není v České republice usazen (tj. nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání, místo pobytu ani stálou provozovnu pro účely zákona o DPH). Odběratel toto zboží převezme v České republice a sám nebo jím zmocněná osoba (dopravce) zboží přepraví do třetí země.

Celní řízení zařizuje odběratel. Vývoz zboží bude podle celních předpisů řádně ukončen a český plátce obdrží od odběratele veškerou potřebnou dokumentaci k prokázání výstupu zboží z EU včetně dokladů o zajištění přepravy a písemného rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země⁴.

Zboží není určeno pro vybavení nebo zásobování rekreačních lodí, letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití.

Odběratel využije nakoupené zboží například pro jeho prodej konečnému zákazníkovi ze třetí země (v takovém případě vycházíme z předpokladu, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přejde na konečného zákazníka až ve třetí zemi), pro dodání zboží včetně montáže konečnému zákazníkovi ve třetí zemi nebo jej umístí do svého skladu ve třetí zemi. Vzhledem k tomu, že účelem vývozu zboží není zásobení dopravních prostředků užívaných pro rekreaci, využití zboží odběratelem není pro posouzení uplatnění DPH relevantní.

Legislativa:

1) Podmínky osvobození vývozu z pohledu ZDPH

³Zákony č. 302/2008 Sb., 489/2009 Sb.

⁴ Vzhledem k tomu, že celní řízení je dnes prováděno elektronicky, bude se jednat o poskytnutí tzv. MRN čísla, s jehož pomocí je možné elektronicky ověřit ukončení celního režimu výstupem zboží do třetí země.

§ 66 odst. 1:

Vývozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství...

§ 66 odst. 2:

Osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země

a)

b) kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, popřípadě jiného dopravního prostředku pro soukromé použití.

§ 66 odst. 4:

Dodání zboží na území třetí země je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 30 odst. 4 písm. a) a § 30 odst. 5 ZDPH.

§ 26 odst. 1 písm. a):

Plátce je povinen vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně pro osobu povinnou k dani (...)

§ 28 odst. 2 písm. k):

Běžný daňový doklad musí obsahovat základní nebo sníženou sazbu nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně, a odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona.

Podle § 30 odst. 4 písm. a):

Daňovým dokladem při vývozu zboží je písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním orgánem potvrzen výstup zboží z území Evropského společenství⁵.

2) Podmínky osvobození vývozu z pohledu Směrnice 2006/112/ES

Směrnice upravuje podmínky osvobození vývozu, kterým se zabýváme v níže uvedených člancích:

⁵ Takovým dokladem může být s ohledem na celní režimy vývozu (viz § 66 odst. 1 ZDPH) např. tranzitní celní prohlášení nebo karnet TIR.

Článek 146

1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a)

b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou (...)

Článek 220:

Každá osoba povinná k dani musí zajistit, že buď ona sama, nebo pořizovatel či příjemce, anebo třetí osoba jejím jménem a na její účet vystaví fakturu v těchto případech:

1) za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani

Náležitosti faktur jsou stanoveny článkem 226 Směrnice. V žádném ustanovení Směrnice není uvedeno, že by za fakturu/daňový doklad při vývozu mělo být považováno rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, natož aby Směrnice specifikovala, kdo má být na rozhodnutí celního úřadu uveden jako vývozce.

Článek 147

odst. 1:

Za dodání zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. b), které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, se osvobození od daně vztahuje jen při splnění těchto podmínek (...)

odst. 2

Vývoz se prokazuje fakturou nebo jiným dokladem sloužícím jako faktura, který je potvrzen celním úřadem výstupu ze Společenství.

Analýza:

Legislativa DPH

Veškeré podmínky pro uplatnění osvobození od DPH českým dodavatelem jsou ve výše popsané situaci v souladu s článkem 146 odst. 1 písm. b) Směrnice i § 66 odst. 1, 2 písm. b) a 4 ZDPH naplněny.

ZDPH ani Směrnice nepodmiňuje osvobození tím, že prodávající je uveden na písemném rozhodnutí celního orgánu jako vývozce.

Ustanovení § 66 odst. 4 ZDPH stanoví povinnost prokázat dodání na území třetí země daňovým dokladem dle § 30 odst. 4 a § 30 odst. 5 ZDPH. Tato ustanovení však nestanoví žádné náležitosti, které by takový doklad při vývozu měl obsahovat.

Pokud by úmyslem zákonodárce bylo vyloučit osvobození v případech, kdy na písemném rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží je uveden jako vývozce odběratel, bylo by nutné takové omezení explicitně stanovit v zákoně.

Článek 146 odst. 1 písm. b) Směrnice jasně stanoví, že členské státy osvobodí dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet. Nejedná se tedy o možnost, ale o povinnost členských států takové dodání osvobodit.

Směrnice žádný požadavek na písemné rozhodnutí celního orgánu neobsahuje. Ustanovení čl. 147 odst. 2 druhý odstavec, podle kterého se vývoz prokazuje fakturou nebo jiným dokladem sloužícím jako faktura, který je potvrzen celním úřadem výstupu ze Společenství, se vztahuje pouze na vývoz v osobních zavazadlech cestujících.

Nic na tom podle našeho názoru nemění ani článek 131 Směrnice. Členské státy sice mohou v souladu s tímto článkem stanovit podmínky k zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. Tyto podmínky ale nesmí v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU⁶ být takového charakteru, že by vyloučily účinky osvobození.

Níže přikládáme například citaci z rozsudku C-8/81 Ursula Becker (čl. 131 Směrnice byl dříve obsažen v úvodní větě čl. 13B Šesté směrnice):

31. S ohledem na kontext, ve kterém je článek 13 umístěn, finanční úřad podporovaný německou vládou upozorňuje zejména na pravomoc rozhodování vyhrazenou členským státům úvodní větou v části B tohoto článku, kde je stanoveno, že osvobození bude členskými státy uděleno „za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli možných daňových úniků, vyhýbání se dani či zneužití daňového režimu“. Je namítáno, že ve světle této klauzule nejsou ustanovení obsažená v článku 13 bezpodmínečná, a proto na ně nemůže být spoléháno, jestliže budou zmíněné podmínky stanoveny.

32. V první řadě musí být -pokud jde o zmíněné podmínky- poznamenáno, že tyto nesmí v žádném případě ovlivnit vymezení předmětu uděleného osvobození.

33. Zmíněné podmínky jsou určeny k zajištění správného a jednoznačného uplatňování osvobození. Členský stát nesmí spoléhat na své pochybení při zavádění právě těch ustanovení, která jsou zamýšlena k usnadnění aplikace předmětných osvobození, oproti plátcí, který je schopen doložit, že jeho (daňové) postavení se opravdu zhoršuje v rámci jedné kategorie osvobození daných Šestou směrnicí.

.....

35. Proto musí být argument (rozuměj argument finančního úřadu a německé vlády pozn. aut.) založený na úvodní větě článku 13B odmítnut

⁶ Blíže viz například odst. 19 stanoviska generálního advokáta Jacobse ve věci C-267/00 The Zoological Society of London, odst. 17 rozsudku ve věci C-284/03 Temco Europe SA, odst. 18 rozsudku ve věci C-445/05 Werner Haderer, atd.

V dané situaci je možné považovat za nepřiměřený požadavek, aby celní deklarace zněla pouze na jméno českého dodavatele. Tím by bylo znemožněno uplatnit osvobození v situaci, kdy celní řízení probíhá až po převzetí zboží odběratelem, neboť celní předpisy jiný postup neumožňují.

Celní předpisy

Podle článku 788 Prováděcího nařízení k celnímu kodexu⁷ se za vývozce považuje osoba, jejíž jménem a na jejíž účet je podáváno vývozní celní prohlášení a která má v době přijetí celního prohlášení k danému zboží vlastnické nebo obdobné právo umožňující se zbožím nakládat.

Pokud vývozce nevyužívá zjednodušené procedury, je třeba vyvážené zboží předložit celnímu úřadu fyzicky ke kontrole. Po naložení zboží na dopravní prostředek (tj. po převzetí zboží odběratelem) český dodavatel zpravidla ztrácí jak vlastnické právo ke zboží⁸, tak právo nakládat se zbožím jako vlastník⁹. Dle celních předpisů Společenství proto český dodavatel nemůže být považován za vývozce a nemůže ani deklarovat zboží do celního režimu vývoz. Pokud by osvobození bylo vázáno pouze na osobu vývozce, bylo by osvobození znemožněno v situaci, kterou Směrnice přímo předpokládá (tj., kdy dopravu zboží mimo území společenství zajišťuje kupující neusazený v daném státě).

Celní předpisy¹⁰ rovněž umožňují za určitých okolností deklarovat zboží do režimu vývozu na pohraničním celním úřadu. V takovém případě ani není možné, aby deklarantem byl český dodavatel.

Další nesoulad s celními předpisy shledáváme v termínu „vývozce“. Ustanovení § 66 ZDPH platného do konce roku 2008 obsahovalo toto znění: „Vývoz zboží je osvobozen od daně, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna vývozcem nebo jím zmocněnou osobou. Vývoz zboží je také osvobozen od daně, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna kupujícím nebo jím zmocněnou osobou...“. Zákon o DPH ztotožňoval českého dodavatele s vývozcem. Osvobození od DPH tak bylo tehdy vázané na vývozce uvedeného v celním prohlášení. V současném znění ZDPH se již tento pojem nevyskytuje a nelze tedy dovodit žádnou vazbu na osobu vývozce podle celních předpisů.

Přířazení dopravy k dodání – osvobození na správném stupni obchodního řetězce

Může existovat obava, aby nebyl vývoz u dvou dodávek v řadě s jednou přepravou deklarován jako osvobozený u obou těchto dodávek. K tomu nemůže docházet.

⁷ Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství

⁸ Pokud je smlouva uzavřena podle českého práva, vlastnické právo ke zboží přechází v souladu s § 443 Obchodního dnem předání zboží kupujícím, není-li výslovně dohodnuto jinak..

⁹ Viz odst. 32 rozsudku ve věci C-430/09Euro Tyre Holding BV

¹⁰ Články 790-791 Prováděcího Nařízení k celnímu kodexu

Český dodavatel v první řadě vůbec nemusí znát záměry odběratele, jak se zbožím naložit. I kdyby mu byly známy, v části situace jsme uvedli dva příklady, kdy buď žádné následující dodání neexistuje (odběratel skladuje zboží ve svém skladu v zahraničí) nebo se k takovému plnění doprava nealokuje (dodání zboží s instalací). V těchto případech lze tedy přepravu přiřadit pouze k dodání mezi českým dodavatelem a jeho odběratelem.

I když odběratel zboží dodá dále finálnímu odběrateli ve třetí zemi, dle ustálené judikatury Soudního dvora EU je možné přepravu přiřadit pouze jednomu dodání¹¹). Podle jiného rozhodnutí Soudního dvora EU¹² se potom berou v úvahu všechny okolnosti daného případu. Pokud odběratel neobjedná zboží za použití českého DIČ, deklaruje českému dodavatelovi záměr dopravit zboží do třetí země, zaváže se poskytnout důkazy o takové přepravě a skutečně je poskytne, z těchto okolností je nutné dovodit, že se přeprava přiřazuje právě dodání mezi českým dodavatelem a jeho odběratelem. To by nebylo možné pouze tehdy, pokud by právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na finálního odběratele ze třetí země ještě na území EU¹³. Tuto okolnost jsme však vyloučili v popisu situace.

Pokud je doprava alokována prvnímu dodání, následující dodání mezi odběratelem a finálním zákazníkem se uskutečňuje bez dopravy s místem plnění v zemi ukončení dopravy¹⁴.

Z výše uvedeného plyne, že odběratel neuskutečňuje žádné plnění s místem plnění v tuzemsku. Pokud v tuzemsku neuskutečňuje žádné plnění, potom neexistuje plnění, které by mohl odběratel osvobodit od DPH dle § 66 ZDPH. Pokud by nebylo osvobozeno dodání českým dodavatelem, potom by v daném obchodním řetězci neexistovalo žádné plnění, které by bylo možné osvobodit dle § 66 ZDPH. Takový závěr, kterým by bylo zcela vyloučeno osvobození při vývozu, je zjevně nesprávný.

Proto nelze dovodit, že by k osvobození mělo docházet na dřívějším stupni obchodního řetězce, než umožňuje Směrnice. Jak bylo ukázáno výše, osvobození je uplatňováno právě na tom stupni, na kterém jej Směrnice předvídá.

Vracení daně

Pokud by český prodávající v situaci popsané výše uplatnil českou DPH, dle článku 4 písm. b) směrnice 2008/9/ES by odběratel z jiného členského státu nemohl požádat o vrácení DPH. Dle tohoto ustanovení se směrnice 2008/9/ES nevztahuje na částky DPH fakturované za dodání zboží, které je nebo může být osvobozeno od daně podle článku 146 odst. 1 písm. b) Směrnice. Jak již bylo zmíněno, Směrnice toto osvobození neváže na osobu uvedenou v písemném rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země. Jak bylo ukázáno výše, odběratel neuskutečňuje v tuzemsku žádná plnění, a proto by se odběratel nemohl registrovat v tuzemsku

¹¹ Viz např. C-245/04 Emag Handel Eder OHG, analogicky bod 45

¹² C-430/09 Euro Tyre Holding, analogicky bod 44

¹³ C-430/09 Euro Tyre Holding, analogicky bod 33

¹⁴ C-245/04 Emag Handel Eder OHG, analogicky 50

jako plátce¹⁵ a tedy ani uplatnit odpočet DPH z faktury vystavené českým dodavatelem. Takový odběratel by tedy neměl možnost žádat o vrácení daně ani uplatnit její odpočet. To by bylo zjevným narušením principu neutrality daně.

Důvod blokace vrácení daně u uvedené situaci není zcela zřejmý. Vodítkem by mohla být skutečnost, že možnost žádat o vrácení daně není omezena v situaci, kdy dopravu při vývozu zajišťuje dodavatel (článek 146 odst. 1 písm. a) Směrnice). V této situaci má dodavatel k dispozici doklady prokazující osvobození, a uplatnění DPH prodávajícím tak není pravděpodobné.

Pokud přepravu zajišťuje kupující, cílem blokace vrácení daně mohla být snaha snížit administrativní zátěž pro správce daně i daňové subjekty spojenou s podáváním žádostí o vrácení daně v jiném členském státě v situacích, kdy veškeré podmínky pro osvobození jsou splněny, ale dodavatel nedisponuje potřebnou dokumentací k prokázání podmínek pro osvobození (přepravní, příp. celní dokumenty). Toto ustanovení tak efektivně „nutí“ kupujícího, který zajišťuje přepravu pořízeného zboží, k předání dokumentace potřebné pro prokázání osvobození dodavateli.

Daňové doklady

Dle článku 220 odst. 1 Směrnice je osoba povinná k dani v případě dodání zboží jiné osobě povinné k dani (včetně vývozu zboží) vystavit fakturu. Podle článku 226 odst. 11 je osoba povinná k dani na faktuře uvést odkaz na ustanovení, podle kterého je dodání osvobozeno od daně.

Toto ustanovení bylo transponováno do českého zákona o DPH v § 26 odst. 1 a 28 odst. 2 (běžný daňový doklad).

Směrnice nikde nestanoví, že by písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země mohlo nahradit fakturu. Dle § 30 odst. 4 ZDPH je daňovým dokladem při vývozu zboží (také) rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu vývoz. Dle českého zákona o DPH tak vedle sebe existují dva daňové doklady (vývozní deklarace a běžný daňový doklad)¹⁶. Účelem běžného daňového dokladu je spíše zdokumentovat danou transakci a uplatněný daňový režim. Účelem celní deklarace je spíše prokázání výstupu zboží z území Společenství, jak naznačuje znění § 66 odst. 4 ZDPH. Tuto funkci může plnit bez ohledu na to, na čí jméno je celní deklarace vystavena.

Judikatura Soudního dvora EU

V této souvislosti vzniká otázka, zda je vývozní celní deklarace vůbec nutná, pokud je prodávající schopen prokázat, že zboží bylo fakticky vyvezeno. Soudní dvůr EU se touto problematikou zabýval ve svém poněkud starším rozsudku ve věci C-111/92 Wilfried Lange. Spor se týkal vývozu do zemí, na které se v té době vztahovalo embargo. Soudní dvůr dospěl k závěru, že vývoz byl nezákonný a proto zrušil platnost vývozních celních deklarací. Přestože celní deklarace byly neplatné, nebylo

¹⁵ Dle § 94 odst. 13 ZDPH se osoba registrovaná v jiném členském státě nemá povinnost registrovat, i kdyby uskutečňovala plnění osvobozená dle § 66, ani se nemůže registrovat dobrovolně dle § 95 odst. 8 ZDPH.

¹⁶ Tuto anomálii by bylo vhodné odstranit novelizací ZDPH.

sporu o tom, že zboží bylo fakticky vyvezeno. Soudní dvůr proto uznal osvobození od DPH.

Závěr

Dodání zboží českým plátcem za podmínek popsanych v části Situace je osvobozeno od DPH, protože jsou splněny všechny podmínky osvobození dané jak Směrnicí, tak českým zákonem o DPH. Opačný závěr, tj. neumožnit osvobození vývozu jen proto, že písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země je vystaveno na jméno odběratele, je v rozporu s evropským právem.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Navržený závěr lze v zásadě odsouhlasit, avšak s důrazem relevance pouze pro popsanou situaci posuzovaného případu, tedy zejména s tím předpokladem, že platí na situaci, kdy odběratel z JČS neusazený v tuzemsku (který nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání, provozovnu či místo pobytu) dodá zboží zákazníkovi z třetí země až ve třetí zemi tj.přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník přejde na osobu ze třetí země až mimo území ES. Je nutno podotknout, že osvobodit z důvodu vývozu lze pouze jedno dodání v rámci řetězce dodání zboží uskutečněného při vývozu. V zásadě se tedy uplatní podobný přístup jako při dodání zboží uvnitř Společenství, kdy lze přiřadit osvobození od DPH z důvodu dodání do jiného členského státu pouze jednomu dodání zboží z řetězce na sebe navazujících dodání zboží viz. např. závěry z judikátu C-245/04 EMAG. Lze se ztotožnit i s tvrzením, že na JSD nemusí být jako vývozce uveden první český dodavatel. Uvedené koresponduje i s ust. § 66 odst.2 písm. b) ZDPH, pokud český dodavatel prokáže, že dodal zboží, které kupující z JČS neusazený v tuzemsku odeslal z tuzemska do třetí země a bude mít potvrzen výstup právě tohoto zboží z území ES. Vývoz je tedy osvobozeným vývozem, je-li zároveň spojený s dodáním zboží dle § 13 ZDPH a je-li jako vývozce na JSD uveden v kolonce 2 prodávající, případně je v kolonce 2 uveden kupující, který vývoz zajišťuje. Uvedené koresponduje s § 66 odst. 2 písm. a) a písm.b) ZDPH (čl. 146 odst.1 písm. a) a písm. b) směrnice 2006/112/ES) . JSD je zejména důkazem o výstupu zboží z ES, jako jednou z podmínek osvobození od daně při vývozu zboží. Samotný výstup zboží z ES, který není spojený s dodáním zboží nelze považovat za osvobozený dle § 66 ZDPH a neuvádí se v DAP.