

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 25.1.2017

DPH

492/25.01.17 Náležitosti daňového dokladu a den uskutečnění plnění při vývozu zboží

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce č. osv. 1026

Cílem předkládaného příspěvku je ujasnit, jaké datum uskutečnění plnění má být uváděno na daňovém dokladu v případě vývozu zboží osvobozeného dle ustanovení §66 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a v jakém okamžiku vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění.

Příspěvek částečně vychází z příspěvku 131/31.05.06 – Osvobození při vývozu zboží, který se problematikou okamžiku uskutečnění plnění při vývozu zabýval.

1. Česká legislativa

Novelou zákona o DPH účinnou od 29. července 2016 se daňovým dokladem při vývozu stal daňový doklad vystavený podle § 28 odst. 1 písm. a)⁷, tj. doklad obsahující náležitosti uvedené v § 29 zákona o DPH.

V souladu s ustanovením § 29 odst. 1 písm. h) zákona o DPH je povinnou náležitostí daňového dokladu i den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu.

Při dodání zboží do třetí země se dle § 66 odst. 3 zákona o DPH považuje za den uskutečnění plnění den výstupu zboží z území Evropské unie potvrzený celním úřadem.

U plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění dle § 63 odst. 2 zákona o DPH ke dni jeho uskutečnění (tedy podle ustanovení § 21 zákona o DPH), pokud zákon nestanoví jinak.

2. Směrnice 2006/112/ES

Směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“) výslovně nedefinuje okamžik, kdy se vývoz zboží považuje za uskutečněný. Vývoz zboží není směrnicí chápán jako zvláštní druh plnění, který by vyžadoval speciální úpravu, ale pouze jako jakékoliv jiné dodání zboží upravené v článku 63 a následujících Směrnice.

⁷ §33a zákona o DPH

To je zřejmé i porovnáním úpravy uskutečnění plnění v případě dodání zboží do třetí země (vývozu) a v případě dodání zboží do jiného členského státu EU osvobozeného od daně dle článku 138 Směrnice. V obou případech se jedná o standardní dodání zboží v tuzemsku, které je při splnění určitých podmínek osvobozeno od uplatnění DPH⁸. Směrnice v článku 67 upravuje den vzniku povinnosti uplatnit daň pouze u dodání zboží do jiného členského státu, a to jako výjimku z předchozích článků. Důvodem je sjednocení okamžiku pro vykázání dodání a pořízení zboží do/z jiného členského státu jak ve státě odeslání, tak ve státě přijetí zboží z důvodu kontrolních mechanismů VIES. Pro dodání zboží, které je odesláno nebo dopraveno na území mimo EU, podobná výjimka stanovena není (není třeba sjednocovat režim v členském státě EU a ve třetí zemi). Proto je při dodání zboží na vývoz třeba vycházet ze základních pravidel, tj. z článků 63 až 66 Směrnice.

Směrnice tedy považuje „vývoz“ zboží za uskutečněný v okamžiku, kdy bylo zboží v souladu se smluvními podmínkami dodáno kupujícímu, tj. kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na kupujícího.

3. Okamžik uskutečnění plnění při vývozu

Při určitém zjednodušení lze říci, že v praxi nastávají dvě základní situace, při kterých dochází k dodání zboží při vývozu. V případě, že přepravu zboží zajišťuje prodávající, dochází zpravidla k dodání zboží v okamžiku, kdy prodávající či jeho přepravce předá zboží kupujícímu po ukončení přepravy, tj. poté, co zboží vystoupilo z území EU. V dané situaci tedy den uskutečnění plnění dle zákona o DPH předchází dni uskutečnění plnění dle Směrnice. Nelze ani vyloučit, že kupující zboží nepřeveze, a potom ani k žádnému plnění (dodání zboží) nedojde. Vykazování plnění k datu výstupu zboží z EU dle § 66 zákona o DPH je tak předčasné a mohlo by ovlivnit výpočet koeficientu dle § 76 zákona o DPH.

Pokud přepravu zboží zajišťuje kupující, dochází zpravidla k dodání zboží v okamžiku, kdy si kupující nebo jeho přepravce převezme zboží od prodávajícího ve skladu. Teprve poté zboží vystupuje z území EU. To znamená, že v tomto případě den uskutečnění plnění dle Směrnice předchází dni uskutečnění plnění dle § 66 zákona o DPH.

Vykazování téhož plnění v různých obdobích v závislosti na tom, zda se u dané transakce uplatní osvobození, nemá oporu ve Směrnici. Osvobozuje se plnění, které by (nebyt osvobození) podléhalo DPH. Není proto zcela logické osvobozovat plnění k jinému okamžiku než k tomu, ve kterém by jinak vznikla povinnost daň přiznat. Pokud by například nebyly splněny podmínky pro osvobození vývozu zboží od DPH (např. proto, že se dodatečně zjistí, že kupující, který uskutečňuje přepravu zboží, má v České republice provozovnu), dnem uskutečnění plnění by byl obecně den dodání zboží⁹ a povinnost přiznat uskutečnění plnění by tak vznikla dříve než v případě, že by tatáž transakce byla osvobozena od DPH (tj. dnem výstupu zboží z EU).

8 Viz body 19 – 25 stanoviska generálního advokáta k případu C-245/04 EMAG Handel EDER HOG, kde advokát říká, že jak vývoz, tak dodání zboží do jiného členského státu jsou dodáním zboží s místem plnění dle článku 8(1)a Směrnice Rady 77/388/EHS, ve znění pozdějších změn, a že po zavedení jednotného trhu byl pouze jeden titul pro osvobození takového plnění nahrazen druhým

⁹ §21 zákona o DPH

Pokud by však v souladu se směrnicí byl za den uskutečnění plnění považován den dodání zboží, v obou případech by povinnost přiznat uskutečnění plnění vznikla ke stejnému okamžiku (dodání zboží), tj. transakce by byla vykázána ve stejném zdaňovacím období bez ohledu na to, zda byly splněny podmínky pro osvobození či nikoliv.

V praxi může nastat situace, že správce daně zahájí daňovou kontrolu za zdaňovací období, ve kterém je vykázán výstup zboží z EU. V průběhu kontroly vyjde najevo, že podmínky pro osvobození nejsou naplněny (např. z důvodu existence provozovny kupujícího v ČR). K dodání zboží (tj. k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem) ale došlo již převzetím zboží kupujícím v předchozím zdaňovacím období. Správce daně bude nucen zahájit daňovou kontrolu i za předchozí zdaňovací období, aby mohl vyměřit DPH ve správném období (§ 104 zákona o DPH se na postup správce daně nevztahuje).

4. Datum uskutečnění plnění na daňovém dokladu

Náležitosti daňového dokladu jsou ve Směrnici upraveny v článku 226. Povinnost uvádět na daňovém dokladu den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, je upravena konkrétně v bodu 7 tohoto ustanovení.

Výkladem článku 226 bodu 7 Směrnice se zabýval Soudní dvůr Evropské unie v případě C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA. V bodě 30 rozsudku Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že požadavek článku 226 bodu 7 Směrnice musí být vykládán ve světle cíle sledovaného tímto článkem, kterým je umožnit správcům daně kontrolu odvedení splatné daně a případně existence nároku na odpočet DPH.

Je patrné, že v případě osvobozeného vývozu je cílem uvedení data uskutečnění plnění na daňovém dokladu spíše umožnit správci daně kontrolovat splnění podmínek pro osvobození od DPH. Pokud plátce daně uvede na daňový doklad v souladu se směrnicí jako datum uskutečnění plnění den, kdy došlo k dodání zboží, a pokud plátce následně v souladu s § 63 odst. 2 k tomuto dni přizná uskutečnění osvobozeného plnění, kontrola splnění podmínek pro osvobození vývozu správcem daně bude snazší (viz komentář v bodě 3). Uvedení dne dodání zboží jako data uskutečnění plnění na daňový doklad při vývozu tedy povede k lepšímu naplnění cíle článku 226 Směrnice.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti by plátce daně měl mít možnost při určování dne uskutečnění plnění při vývozu postupovat v souladu se směrnicí a na daňový doklad uvádět jako den uskutečnění osvobozeného plnění den, kdy bylo zboží dodáno.

V praxi nastávají i situace, kdy okamžik dodání zboží kupujícímu není dodavatelé v okamžiku vystavení faktury znám. Například pokud jsou při vývozu zboží sjednány INCOTERMS dodací podmínky DAP a faktura, která by měla sloužit jako daňový doklad, je vystavena již v okamžiku předání zboží přepravci, jelikož je zasílána společně se zbožím.

Podle §29 odst. 1 písm. h) zákona o DPH je povinnou náležitostí daňového dokladu i den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu.

Podle článku 226 bodu 7 Směrnice, který byl do českého zákona o DPH implementován § 29 odst. 1 písm. h), je náležitostí faktury i den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo den, kdy byla provedena platba uvedená v čl. 220 bodech 4 a 5, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury.

Ačkoliv možnost neuvádět den uskutečnění plnění na daňový doklad v případě, že jej nelze určit, není v §29 odst. 1 písm. h) zákona o DPH výslovně uvedena (na rozdíl od článku 226 bodu 7 Směrnice), tato možnost jasně vyplývá z kontextu daného ustanovení. Je zjevně nemožné uvést na daňový doklad den uskutečnění plnění, který nelze určit.

Vzhledem k uvedenému a ke skutečnosti, že jednotlivá ustanovení zákona o DPH mají být interpretována v souladu se Směrnicí, ustanovení §29 odst. 1 písm. h) by mělo být vykládáno v tom smyslu, že plátce daně nemusí uvádět na daňový doklad datum uskutečnění plnění, pokud jej nelze v okamžiku vystavení daňového dokladu určit.

Skutečnost, že neuvedení dne uskutečnění plnění na daňovém dokladu při vývozu nebrání uplatnění osvobození od DPH, vyplývá i z judikatury Evropského soudního dvora.

Evropský soudní dvůr v případě C-24/15 Josef Plöckl rozhodl, že zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním.

V případě C-518/14 Senatex, který se zabýval náležitostmi daňových dokladů v souvislosti s uplatněním odpočtu DPH na vstupu, Evropský soudní dvůr dále uvedl, že držení faktury s údaji stanovenými v článku 226 Směrnice představuje formální podmínku, a nikoliv věcnou podmínku pro nárok na odpočet DPH.

Z uvedených rozhodnutí Evropského soudního dvora vyplývá, že chybějící údaj o datu uskutečnění plnění na daňovém dokladu by neměl bránit plátcovi daně v uplatnění osvobození, jestliže lze splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození vývozu doložit jinými prostředky. Splnění hmotněprávních podmínek může plátce daně dokládat např. vývozním celním prohlášením (a jestliže bylo zboží vyvezeno např. na základě ústního celního prohlášení, tak jinými důkazními prostředky jako je např. potvrzení přepravní společnosti zajišťující vývoz a dodání zboží mimo EU apod.).

Sjednocující závěr I.

Navrhujeme přijmout závěr, že v případě vývozu zboží ve smyslu § 66 zákona o DPH lze na daňový doklad uvést jako okamžik uskutečnění plnění datum, kdy došlo k dodání zboží dle § 21 zákona o DPH (je-li znám).

Plátce má nadále možnost postupovat podle zákona o DPH a na daňovém dokladu uvést jako okamžik uskutečnění plnění datum, kdy zboží vystoupilo z území Evropské unie.

Jestliže okamžik uskutečnění plnění nelze při vystavení daňového dokladu určit, daňový doklad nemusí tento údaj obsahovat. Bude-li daňový doklad obsahovat všechny zbývající údaje požadované zákonem o DPH, bude považován za daňový doklad obsahující veškeré náležitosti daňového dokladu.

5. Povinnost přiznat osvobození od DPH při vývozu zboží

Podle současného znění zákona o DPH, vzniká plátcovi povinnost přiznat uskutečnění vývozu zboží ke dni výstupu zboží z území EU potvrzeného celním úřadem¹⁰.

Jak jsme dovodili v přechozích částech tohoto příspěvku, dnem uskutečnění plnění při vývozu je v souladu se Směrnicí den, kdy je zboží dodáno kupujícímu. Vzhledem k principu přednosti práva Evropské unie je třeba vycházet z těch ustanovení zákona o DPH, která jsou s nimi v souladu. Při stanovení povinnosti přiznat uskutečnění plnění je tedy třeba vycházet z ustanovení § 63 odst. 2 zákona o DPH, který je plně v souladu se Směrnicí.

Pokud plátce vykáže uskutečnění vývozu ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zboží dodáno, nelze toto vykazání žádným způsobem sankcionovat, a to ani pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy dle § 247a zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Uvedením vývozu v dřívějším či pozdějším zdaňovacím období je nepeněžití povinnost splněna a ve smyslu § 104 odst. 1 zákona o DPH správce daně daň dodatečně v jiném zdaňovacím období nemůže vyměřit.

Problematikou vykazování uskutečnění vývozu v dřívějším zdaňovacím období se zabýval rovněž příspěvek 131/31.05.06 Osvobození při vývozu zboží. Jelikož fakticky se předmětná současná právní úprava neliší od úpravy platné při přijetí stanoviska Ministerstva financí k uvedenému příspěvku, navrhuje v souladu s tehdejšími stanoviskem Ministerstva financí přijmout následující Sjednocující návrh II.

Sjednocující návrh II.

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad, podle kterého nelze sankcionovat postup, a to ani pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, kdy plátce přizná osvobození od DPH při vývozu zboží v souladu s ustanovením § 63 odst. 2 zákona o DPH v okamžiku dodání zboží kupujícímu.

¹⁰ § 63 odst. 2 a § 66 odst. 3 zákona o DPH

Stanovisko GFŘ**Stanovisko k sjednocujícímu závěru I.:**

V případě vývozu zboží ve smyslu § 66 zákona o DPH je okamžik uskutečnění plnění datum, kdy zboží vystoupilo z území Evropské unie podle § 66 odst. 3 zákona o DPH, nicméně lze připustit v souladu se Směrnicí uvedení na daňový doklad jako okamžik uskutečnění plnění datum, kdy došlo k dodání zboží dle § 21 zákona o DPH. Na základě výše uvedeného připuštění obou okamžiků uskutečnění plnění musí daňový doklad vystavený podle § 28 zákona o DPH obsahovat jeden konkrétní den uskutečnění plnění.

Stanovisko k Sjednocujícímu závěru II.:

Lze souhlasit s navrženým závěrem, avšak nelze vyloučit vyšší kontrolní aktivitu správce daně na základě jemu svěřených pravomocí podle § 11 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, mimo jiné, vyhledávací činnost a kontrolu plnění povinností daňových subjektů, neboť uvedeným způsobem bude docházet k nesouladu mezi údaji v daňovém tvrzení a v podpůrné evidenci.