

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 20.1.2016

DPH

467/16.12.15 Vývoz zboží v rámci řetězového obchodu

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad pro aplikaci DPH při vývozu zboží, kdy český výrobce – plátce daně (dále jen „**český výrobce**“) dodává (prodává zboží) kupujícímu usazenému v jiném členském státě (dále jen „**kupující**“), který dané zboží dodává konečnému zákazníkovi usazenému v zemi mimo EU (dále jen „**konečný odběratel**“). Zboží je přepravováno z České republiky do země konečného odběratele.

V souladu s § 66 ZDPH je dodání zboží osvobozeno z titulu jeho vývozu, jestliže jsou splněny následující podmínky:

1. zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit
2. zboží opustí území EU
3. vývoz zboží je prokázán
4. zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím (nebo jim zmocněnou osobou) nebo kupujícím (nebo jim zmocněnou osobou), jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo pobytu ani provozovnu

Tento příspěvek se nezabývá otázkou podoby daňových dokladů jako nezbytné podmínky pro uplatnění osvobození od DPH ve smyslu § 66 ZDPH, nýbrž se zaměřuje na splnění výše uvedené podmínky č. 4, přičemž jsem vybral méně známé dodací podmínky, které jsou nicméně často českými vývozci používány.

V případě, kdy se vývozu zboží účastní více subjektů, je rovněž nutno zohlednit závěry Soudního dvora EU ve věci C-245/04 Emag Handel Eder OHG či C-430/09 Euro Tyre Holding, dle kterých je nutno v případě řetězových obchodů přiřadit dopravu zboží pouze jednomu ze dvou či více po sobě následujících plnění. Tato pravidla, jak vyplývá např. i z již uzavřeného příspěvku „*365/04.04.12 Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty*“ (Autoři: Ing. Zuzana Martínková, Ing. Stanislav Kryl), se vztahují i na dodání zboží při jeho vývozu z EU.

Rovněž Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou aplikace osvobození z titulu vývozu zboží ve smyslu § 66 ZDPH v rozsudku 3 Afs 41/2014 - 46 (Grammer CZ, s.r.o.) v rámci řetězového obchodu. NSS v tomto rozsudku položil značný důraz i na formální otázky související s danou transakcí, když konstatoval, že „*Významným vodítkem pro posouzení, k jaké obchodní transakci přiřadit přepravu, jsou celní dokumenty a mezinárodní nákladní listy CMR*“.

V případě řetězových vývozů zboží je tak nejenom nutno posoudit, zda je splněna výše uvedená podmínka č. 4 (u ostatních se předpokládá, že jsou splněny), ale zároveň je nutno danou transakci podrobit testu „přiřazení dopravy jednomu plnění“ ve smyslu rozsudků SDEU.

Přestože NSS ve výše uvedeném rozsudku konstatoval, že „že jen na základě sjednaných dodacích doložek nelze usuzovat, kdy skutečně došlo k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem)“, slouží sjednané dodací podmínky jako významný indikátor (a velice často jediný) výše uvedeného. Ve světle výše uvedeného rozsudku je nutno zohlednit veškeré okolnosti dané obchodní transakce.

V mezinárodním obchodu se zbožím jsou obvykle využívány Incoterms dodací podmínky. Incoterms sice obecně nemají povahu právní normy, ale závaznými se stávají tehdy, jestliže se na ně strany kupní smlouvy výslovně odvolají v textu smlouvy.

Incoterms neřeší otázku přechodu právního vlastnictví ke zboží, ale primárně otázku přechodu nákladů a rizik. Otázka přechodu vlastnictví ke zboží musí být vyřešena v kupní smlouvě zvlášť, a pokud tomu tak není, pak tyto záležitosti rozhoduje mezinárodní soukromé právo.

1.1 Dodání zboží s využitím Incoterms dodacích podmínek FCA - Vyplacené dopravci (ujednané místo nacházející se v jiném členské státu).

Toto pravidlo lze uplatňovat bez zřetele na způsob zvolené dopravy a může být rovněž použito v případě využití více dopravních prostředků. „Vyplacené dopravci“ znamená, že prodávající dodává zboží dopravci nebo jiné osobě jmenované kupujícím v objektu prodávajícího nebo v jiném jmenovaném místě. V případě dodání zboží v jiném jmenovaném místě než objektu prodávajícího, je prodávající povinen sjednat tuto přepravu a pojištění zboží a krýt náklady spojené s dodáním zboží do jmenovaného místa určení. Pravidlo FCA požaduje, pokud to přichází v úvahu, aby prodávající celně odbavil zboží ve vývozu.

Dodací podmínka FCA je velice často využívána v případech, kdy si český výrobce a kupující dohodnou dodací podmínky tak, že český výrobce zajistí na vlastní náklady přepravu a pojištění zboží na některé z mezinárodních letišť v EU v jiném členském státu a kupující prodá zboží na stejných dodacích podmínkách konečnému odběrateli, který si v souladu se sjednanými podmínkami „FCA – dané mezinárodní letiště v EU“ zajistí leteckou přepravu z daného letiště do místa určení (důvodem je např. kompletní zásilky konečným odběratelem či výhodnější ceny přepravy sjednané konečným odběratelem). Tím zároveň na tomto letišti přechází na konečného odběratele ve vztahu k dodávanému zboží právo s tímto zbožím dále nakládat. A tento konkrétní případ je předmětem tohoto příspěvku.

V souladu s uzavřenou dodací podmínkou FCA musí český výrobce zajistit i celní odbavení zboží na vývoz, tj. v daném případě je vývozcem v celním řízení český výrobce (celní řízení je obvykle provedeno u místně příslušného celního úřadu českého výrobce). Český výrobce je uveden rovněž jako odesílatel na přepravních dokladech, místem určení je pak místo stanovené konečným odběratelem mimo EU.

Na rozdíl od konkrétních případů, kterými se zabýval SDEU či NSS (kdy přepravu zajišťoval vždy jen jeden ze subjektů účastnících se daného řetězového obchodu), se na přepravě podílí fakticky jak český výrobce, který zajišťuje přepravu z místa odeslání po „vnější“ celní hranici EU, kterou tvoří mezinárodní letiště, kde zboží

opouští celní území EU, tak konečný odběratel, který zajišťuje zbylou část přepravy z mezinárodního letiště do místa určení mimo EU.

Při striktním výkladu § 66 odst. 2 ZDPH je však dle mého názoru nutno dojít k závěru, že podmínky zde uvedené nejsou splněny, jelikož ani český výrobce ani kupující nezajistili přepravu zboží „do třetí země“, tj. do místa mimo území EU, nýbrž jen po vnější celní hranici EU. A tudíž danou transakci nelze osvobodit dle § 66 ZDPH.

Jelikož však český výrobce dodal zboží na podmínkách FCA mezinárodní letiště v jiném členském státu EU (např. Frankfurt), je nutno dle mého názoru ještě posoudit, zda by český výrobce mohl aplikovat osvobození dle § 64 ZDPH.

Zboží bylo českým výrobcem fyzicky přepraveno a dodáno do jiného členského státu a kupujícím je osoba registrovaná k DPH v jiném členském státu. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 64 ZDPH ani směrnice 2006/112/ES neomezují aplikaci osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu na zboží, které má status zboží Evropského společenství (Evropské unie), je český výrobce oprávněn na danou transakci aplikovat osvobození dle § 64 zákona o DPH.

Jen pro úplnost uvádím, že ve vztahu k této situaci je irrelevantní ustanovení § 13 odst. 7 písm. e) zákona o DPH, jelikož v rámci výše popsané transakce dochází k dodání zboží mezi českým výrobcem a kupujícím a nejedná se tudíž vůbec o přemístění zboží ve smyslu § 13 odst. 6 ZDPH.

1.2 Dodání zboží s využitím Incoterms dodacích podmínek CIP Přeprava a pojištění placeny do (ujednané místo určení)

Tyto dodací podmínky vychází z potřeb častého způsobu placení v mezinárodním obchodě, tj. z akreditivů.

Toto pravidlo lze opět uplatňovat bez zřetele na způsob zvolené dopravy a může být rovněž použito v případě využití více dopravních prostředků. „Přeprava a pojištění placeny do..“ znamená, že zboží je dodáno (rizika přecházejí) předáním prvním dopravci, kterého sjedná prodávající, ale prodávající je povinen sjednat přepravu a kryt náklady spojené s dodáním zboží až do jmenovaného místa určení. Prodávající je rovněž povinen sjednat pojištění kryjící riziko kupujícího za ztrátu nebo poškození zboží během přepravy.

V souladu s uzavřenou dodací podmínkou CIP musí český výrobce zajistit i celní odbavení zboží na vývoz, tj. v daném případě je vývozcem v celním řízení český výrobce. Český výrobce je uveden rovněž jako odesílatel na přepravních dokladech, místem určení je pak místo stanovené konečným odběratelem mimo EU.

Jestliže je tedy sjednána dodací podmínka CIP – místo určení mimo EU, český výrobce zajistí na své náklady dopravu zboží do místa určení mimo EU ve smyslu § 66 odst. 2 ZDPH pro kupujícího usazeného v jiném členském státě, český výrobce je uveden jako vývozcem v celním řízení a jako odesílatel na přepravních dokladech, pak dopravu zboží lze zároveň přiřadit k dodání zboží mezi českým výrobcem a

kupujícím a český výrobce je oprávněn uplatnit na dodání zboží kupujícímu osvobození dle § 66 ZDPH.

Závěry

2.1 Plátce, který za podmínek uvedených výše v bodě 1.1 dodává (prodává) zboží kupujícímu usazenému v jiném členském státě na Incoterms dodacích podmínkách FCA – místo dodání v EU, který dané zboží dodává konečnému zákazníkovi usazenému v zemi mimo EU na stejných dodacích podmínkách, přičemž zboží je přepravováno z České republiky do země konečného odběratele, není oprávněn osvobodit toto dodání dle § 66 ZDPH.

Plátce však může uplatnit osvobození dle § 64 ZDPH.

2.2 Plátce, za podmínek uvedených výše v bodě 1.2, na Incoterms dodacích podmínkách CIP – místo určení mimo EU (plátce na své náklady zajišťuje přepravu zboží do místa určení mimo EU) dodává (prodává) zboží kupujícímu usazenému v jiném členském státě, který dané zboží dodává konečnému zákazníkovi usazenému v zemi mimo EU na stejných dodacích podmínkách, přičemž zboží je přepravováno z České republiky do země konečného odběratele, je oprávněn osvobodit toto dodání dle § 66 ZDPH.

Stanovisko GŘ

V případě řetězových obchodů, které jsou spojené s dodáním zboží do jiného členského státu a podobně tak i do třetí země skutečně platí, že osvobození od daně dle § 64 nebo § 66 ZDPH lze přiřadit skutečně pouze jednomu dodání zboží na sebe navazujících dodání zboží. Toto přiřazení závisí na celkovém posouzení všech zvláštních okolností posuzovaného dodání a zejména v určení okamžiku, kdy došlo mezi články řetězového obchodu k převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníkem (a tedy i určení tzv. klidové a pohyblivé dodávky v řetězci dodání zboží)). Jak už bylo opakovaně tuzemskými soudy judikováno, pouze na základě sjednaných dodacích podmínek Incoterms nelze usuzovat, kdy skutečně došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH. Dodací položky Incoterms totiž zásadně neřeší okamžik přechodu takového práva mezi dodavatelem a odběratelem (jejich cílem je zejména vymezit a standardizovat práva a povinnosti smluvních stran při přepravě zboží), i když mohou být v řadě případů pomocným vodítkem.

Nad rámec uvedeného lze uvést, že pokud se bude striktně vycházet z deklarovaných východisek obchodních transakcí v části 1.1 a 1.2 příspěvku, tak v prvním případě (část 1.1) skutečně nejsou mezi českým výrobcem (plátcem) a kupujícím usazeným v jiném členském státě naplněny podmínky pro osvobození od daně dle § 66 ZDPH, lze však v rámci této pohyblivé dodávky aplikovat osvobození od daně dle § 64 ZDPH.

Je možné také souhlasit se závěrem č. 2.2, pokud český výrobce (plátce) na své náklady zajistí přepravu zboží z České republiky do třetí země pro kupujícího usazeného v jiném členském státě, tak jak je blíže popsáno v části 1.2, pak je možné tuto obchodní transakci považovat za pohyblivou a u tohoto plátce budou naplněny podmínky pro osvobození od daně dle § 66 ZDPH.