

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.12.2016

DPH

487/14.12.16 Aplikace DPH u zboží propuštěného do celního režimu aktivního zušlechťovacího styku

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

Cílem tohoto příspěvku je stanovit správný DPH režim u zboží propuštěného do celního režimu aktivního zušlechťovacího styku. V textu se odkazují na následující právní předpisy v celní oblasti:

- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „**Celní kodex Unie**“)
- Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „**Prováděcí nařízení**“)
- Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446 ze dne 28. července 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie (dále jen „**Delegované nařízení**“).

Celní kodex Unie nahradil Celní kodex Společenství č. 2913/92.

1) Ukončení (vyřízení) aktivního zušlechťovacího styku postupem dle čl. 324 Prováděcího nařízení

Režim aktivního zušlechťovacího styku (dále jen „**AZS**“) se standardně vyřizuje (= ukončuje) tím, že se dovezené zboží nebo zušlechťovaný výrobek propustí do volného oběhu rozhodnutím celního úřadu (v takovém případě je vyměřeno dovozní clo a plátce, na jejíž účet bylo zboží propuštěno do celního režimu volný oběh, přizná daň v režimu přenesení daňové povinnosti a uplatní si nárok na odpočet daně) anebo je zušlechťovaný výrobek či dovezené zboží zpět vyvezeno z celního území EU (nevznikne povinnost odvést dovozní clo ani dovozní DPH).

Existuje ale speciální postup vyřízení (= ukončení) AZS dle čl. 324 Prováděcího nařízení¹², dle kterého se zboží uvedené v odst. 1 tohoto článku považuje pro účely vyřízení režimu AZS za zpětně vyvezené zboží.

¹² Článek 324

Zvláštní případy vyřízení režimu aktivního zušlechťovacího styku IM/EX

Zároveň pak na ustanovení odst. 1 navazují další odstavce téhož paragrafu, které upřesňují, že daný AZS může být se souhlasem celního úřadu vyřízen (ukončen) v okamžiku prvního použití zboží, které bylo propuštěno do režimu, při výrobě daného výrobku atd.¹³

Z případů uvedených v článku 324 Prováděcího nařízení tak dochází k vyřízení (ukončení) AZS především např.:

- prvním použitím dovezeného zboží při výrobě, opravě nebo úpravě letadel dle čl. 324 odst. 3 Prováděcího nařízení,
- prvním použitím dovezeného zboží při výrobě výrobku, který je bez cla podle celního tarifu (například při výrobě léků, zdravotních prostředků, počítačů nebo jakéhokoli jiného zboží, které má dle celního tarifu nulovou sazbu cla) dle čl. 324 odst. 5 Prováděcího nařízení.

Z pohledu celních předpisů je proces při aplikaci výše uvedených ustanovení následující:

- při dovozu je zboží propuštěno do režimu AZS, nevzniká celní dluh,
- jakmile je zboží poprvé použito k danému účelu (v letecké opravě, při výrobě léků atp.), je celnímu úřadu poslána elektronická zpráva obsahující výčet a množství použitých materiálů - nejde o celní prohlášení ani není vydáváno žádné rozhodnutí, režim AZS je tímto vyřízen, žádná další rozhodnutí nejsou vydávána, přičemž režim AZS je vyřízen (=ukončen) již k okamžiku použití zboží k danému účelu a toto zboží je pro účely vyřízení režimu AZS podle čl. 324 odst. 1 Prováděcího nařízení pokládáno za zpět vyvezené.

Z pohledu celních předpisů se tak jedná o právní fikci, kdy je dané zboží považováno za zpětně vyvezené (má se za to, že opustilo celní území EU). Fakticky však zboží, které nebylo fyzicky vyvezeno, získalo vyřízením AZS dle čl. 324 Prováděcího

(článek 215 kodexu)

1. Pro účely vyřízení režimu aktivního zušlechťovacího styku IM/EX se za zpětný vývoz považují tyto případy:

.....

c) dodání letadel;

.....

e) dodání hlavních zušlechtěných výrobků, pro něž je clo erga omnes „bez“ nebo pro které bylo vydáno osvědčení letové způsobilosti uvedené v článku 1 nařízení Rady (ES) č. 1147/2002 (1);

¹³ 3. V případě odst. 1 písm. c) umožní celní úřad vykonávající dohled, aby byl režim aktivního zušlechťovacího styku IM/EX vyřízen v okamžiku prvního použití zboží, které bylo propuštěno do režimu, při výrobě, opravě včetně údržby, úpravě nebo přebudování letadel nebo jejich částí, pokud záznamy držitele režimu umožňují ověřit řádné uplatňování a fungování režimu.

.....

5. V případě odst. 1 písm. e) umožní celní úřad vykonávající dohled, aby byl režim aktivního zušlechťovacího styku IM/EX vyřízen v okamžiku prvního použití zboží, které bylo propuštěno do režimu, při zušlechťovacích operacích souvisejících s dodanými zušlechtěnými výrobky nebo jejich částmi, pokud záznamy držitele režimu umožňují ověřit řádné uplatňování a fungování režimu. “

nařízení status zboží Unie. To však není explicitně vyjádřeno v celních předpisech. Potvrzují to „pouze“ závěry Výboru pro celní kodex o výkladu a praktické aplikaci vyřízení režimu dle článku 544(c) dřívějšího prováděcího nařízení č. 2454/93, které platilo do 30. dubna 2016, což je ekvivalent výše uvedeného článku 324 Prováděcího nařízení: („(f) *Jakmile je režim vyřízen podle článku 544(c), má se za to, že zboží má status Společenství a nadále nepodléhá celnímu dohledu ani v rámci režimu AZS ani jakýmkoli kontrolám konečného použití. V důsledku toho má i civilní letadlo nebo části civilního letadla, do nichž bylo zapracováno dovozové zboží, status Společenství.*“).

Aby zboží dovezené na celní území získalo status Unie, mělo by být dle definice pojmu „zboží Unie“ uvedené v čl. 5 bod 23 Celního kodexu Unie¹⁴ propuštěno do celního režimu volného oběhu.

Zboží je tedy pro účely vyřízení AZS považováno za zpětně vyvezené (nevzniká povinnost přiznat dovozní DPH), ale fakticky je ve volném oběhu. Neexistuje žádné rozhodnutí celního úřadu o propuštění zboží do celního režimu volný oběh ani žádné jiné rozhodnutí, které by mohlo být považováno za daňový doklad.

V daném případě tak považuji za důležité stanovit správný postup pro účely DPH; konkrétně, zda danému držiteli povolení AZS, na jehož účet bylo dováženo zboží propuštěno do celního režimu volný oběh, vzniká v souvislosti s vyřízením AZS povinnost přiznat „dovozní DPH“ či nikoliv.

V souladu s § 23 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o DPH**“)¹⁵, vzniká povinnost přiznat

¹⁴ Čl. 5 bod 23 Celního kodexu

„zbožím Unie“ zboží, které spadá do některé z těchto kategorií:

a) zboží zcela získané na celním území Unie, k němuž nebylo přidáno zboží dovezené ze země či území mimo celní území Unie;
b) zboží přepravené na celní území Unie ze země či území mimo toto území a propuštěné do volného oběhu;
c) zboží získané nebo vyrobené na celním území Unie buď zcela ze zboží uvedeného v písmenu b), nebo ze zboží uvedeného v písmenech a) a b);

¹⁵ (1) Zdanitelné plnění je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží vzniká

a) propuštěním zboží do celního režimu

1. volného oběhu,
2. dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla, nebo
3. konečného užití,

b) nesplněním některé z povinností stanovených v celních předpisech pro

1. vstup zboží, které není zbožím Evropské unie, na území Evropské unie,
2. dočasné uskladnění,
3. celní režim tranzitu,
4. celní režim uskladnění,
5. celní režim dočasného použití s úplným osvobozením od dovozního cla,
6. celní režim zušlechťení, nebo
7. nakládání se zbožím, které není zbožím Evropské unie,

c) nesplněním podmínky, na jejímž základě může být zboží, které není zbožím Evropské unie, propuštěno do celního režimu, s výjimkou celního režimu konečného užití,

nebo zaplatit daň při dovozu zboží „pouze“ propuštěním zboží do celního režimu volného oběhu, dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla, nebo konečného užití. Zbývající ustanovení § 23 zákona o DPH na daný případ rovněž nedopadají.

Jelikož tedy zboží je celními předpisy považováno za zpětně vyvezené, nevznikla při ukončení režimu AZS dle čl. 324 Prováděcího nařízení povinnost přiznat daň dle § 23 zákona o DPH, a to nehledě na fakt, že zboží fakticky získalo status Unie. Výše uvedený výklad Výboru pro celní kodex rovněž pracuje pouze s právní fikcí a byl vydán primárně proto, aby vymezil přístup celních úřadů k tomuto zboží a výrobků z něho vyrobených.

Jiný výklad by byl jednak v rozporu s jednoznačným textem zákona o DPH a zároveň by vedl k porušení principu neutrality, jelikož zákona o DPH by neumožňoval uplatnění nároku na odpočet takto přiznané daně, jelikož postup nastavený celními předpisy nepočítá s vystavením jakýchkoli dokladů, které by mohly být považovány za daňové doklady pro účely DPH opravňující k uplatnění nároku na odpočet daně.

Závěr:

Proto navrhuji odsouhlasit postup, že zboží propuštěné do AZS, jehož vyřízení (= ukončení) probíhá dle čl. 324 Prováděcího nařízení, nepodléhá okamžikem vyřízení AZS dovozní DPH. Plátcí, na jehož účet bylo zboží do daného AZS propuštěno, tak nevzniká z titulu ukončení AZS povinnost přiznat DPH ani ze zboží, které neopustilo celní území EU.

2) Ukončení (vyřízení) aktivního zušlechťovacího styku postupem dle čl. 170 Delegovaného nařízení

Kromě případu vyřízení režimu AZS popsaného v bodě 1 existuje další možnost vyřízení tohoto režimu podle čl. 170 Delegovaného aktu, která je rovněž často využívána. Jde o vyřízení režimu AZS uplynutím lhůty pro zušlechtění.

Z pohledu celního je proces následující:

- při dovozu je zboží propuštěno do AZS, nevzniká celní dluh,
- během stanovené lhůty pro zušlechtění je dovezené zboží:
 - buď zpět vyvezeno z EU (k tomu je podáno celní prohlášení obsahující mj. odpisy z evidence zboží propuštěného do AZS, nevzniká povinnost uhradit clo ani dovozní DPH) anebo

*d) odnětím zboží, které není zbožím Evropské unie, celnímu dohledu, nebo
e) porušením podmínek stanovených v povolení k použití zvláštního celního režimu.*

- uvedeno na trh Unie - k uvedení na trh Unie není třeba vykonat žádné celní formality
- ke dni uplynutí lhůty pro vyřízení AZS není podáváno žádné celní prohlášení, celní úřad z moci úřední vyměří clo z té části zboží, která nebyla zpět vyvezena a tudíž odepsána a vydá platební výměr na clo.

Opět se zde tedy vytváří pro celní účely právní fikce. Podle čl. 325 Prováděcího nařízení se celní prohlášení k propuštění zboží do celního režimu volného oběhu považuje za podané a přijaté dnem uplynutí lhůty pro zušlechtění, ačkoli žádné celní prohlášení není podáváno, a k témuž dni je propuštění do celního režimu volný oběh považováno za povolené¹⁶.

Zároveň je však v odst. 2 téhož článku uvedeno, že: „2. V případech uvedených v odstavci 1 se výrobky nebo zboží propuštěné do režimu aktivního zušlechtovacího styku IM/EX stávají zbožím Unie v okamžiku uvedení na trh.“ Jak je již uvedeno výše, aby se dovezené zboží a zušlechtěné výrobky získané z dovezeného zboží mohly stát zbožím Unie, musí být propuštěny do celního režimu volný oběh (viz výše čl. 5 bod 23 Celního kodexu). K uvedení na trh (a tím propuštění zboží do celního režimu volného oběhu) může dojít fakticky dříve, než je okamžik uplynutí lhůty pro vyřízení režimu.

Při postupu dle čl. 170 Delegovaného aktu tak je zboží propuštěno do celního režimu volného oběhu a ze zboží či zušlechtěných výrobků, které nebyly zpět vyvezeny, vzniká povinnost přiznat dovozní DPH. Vzhledem ke znění celních předpisů je však nutno sjednotit názor na to, kdy tato povinnost přiznat daň vzniká a zda má plátce k dispozici daňový doklad.

Z textace čl. 325 odst. 1 Prováděcího nařízení jasně vyplývá, že předmětné zboží je považované za propuštěné do celního režimu volný oběh dnem uplynutí lhůty pro zušlechtění (propuštění do volného oběhu je k tomuto dni považováno za povolené celními orgány). Povinnost přiznat či zaplatit dovozní DPH pak v souladu s § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH vzniká rovněž dnem uplynutí lhůty pro zušlechtění, a to nehledě na fakt, že se dané zboží mohlo stát zbožím Unie ještě před uplynutím této lhůty.

Jak je již uvedeno výše, ke dni uplynutí lhůty pro vyřízení AZS není podáváno žádné celní prohlášení a neexistuje tak „standardní“ daňový doklad v podobě rozhodnutí o

¹⁶ Článek 325

Zušlechtěné výrobky nebo zboží považované za propuštěné do volného oběhu
(článek 215 kodexu)

1. Pokud bylo v povolení aktivního zušlechtovacího styku IM/EX uvedeno, že se zušlechtěné výrobky nebo zboží propuštěné do režimu považují za propuštěné do volného oběhu, nebyly-li do uplynutí lhůty pro vyřízení režimu propuštěny do následného celního režimu nebo zpětně vyvezeny, považuje se celní prohlášení k propuštění do volného oběhu za podané a přijaté a propuštění se povolí dnem uplynutí lhůty pro vyřízení.

propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň ve smyslu § 33 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

Celní úřad sice z moci úřední vydá platební výměr na zboží, které nebylo zpět vyvezeno, jedná se „pouze“ o platební výměr na dovozní clo (vycházím z předpokladu, že osoba, na jejíž účet bylo zboží do režimu AZS propuštěno, je plátcem daně). Vzhledem k tomu, že povinnost přiznat dovozní DPH vzniká dle § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, není dovozní DPH vyměřena celním úřadem, ale přizná ji plátce v režimu přenesení daňové povinnosti. Takže tento platební výměr tak při striktním výkladu zákona o DPH není daňovým dokladem ve smyslu § 33 odst. 1 písm. b) zákona o DPH¹⁷, jelikož celní úřad v něm nevyměřil dovozní DPH.

Za dané situace je tak nutno vyjít z výše uvedeného ustanovení čl. 325 Prováděcího nařízení, které nastavuje právní fikci, že se celní prohlášení k propuštění zboží do celního režimu volného oběhu považuje za podané a přijaté dnem uplynutí lhůty pro zušlechtnění. Jestliže je celní prohlášení považováno pro celní účely za podané a přijaté, musí být tato právní fikce aplikována i na oblast DPH přímo související s dovozem zboží a celními předpisy a toto celní prohlášení vytvořené právní fikcí musí být považováno za daňový doklad ve smyslu §33 zákona o DPH.

V opačném případě by vznikla situace, kdy plátce daně postupoval zcela v souladu s celními předpisy, a přesto nemá při striktním výkladu zákona o DPH daňový doklad, na jehož základě by si mohl uplatnit nárok na odpočet daně. Zde je nutno zdůraznit, že celní předpisy ani nedávají možnost nějakého „dobrovolného“ vystavení rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu volného oběhu.

Závěr:

Proto navrhuji odsouhlasit postup, že za daňový doklad v daném případě bude považováno celní prohlášení vytvořené právní fikcí ustanovením čl. 325 Prováděcího nařízení a na jeho základě si plátce může uplatnit nárok na odpočet daně při splnění hmotněprávních podmínek stanovených zákonem o DPH.

Povinnost přiznat či zaplatit dovozní DPH pak v souladu s § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH vzniká rovněž až dnem uplynutí lhůty pro zušlechtnění, a to nehledě na fakt, že se dané zboží mohlo stát zbožím Unie ještě před uplynutím této lhůty.

Zároveň navrhuji ošetřit tuto situaci v příští novele zákona o DPH.

Stanovisko GFR:

Souhlas s navrženými závěry.

¹⁷ § 33

Daňový doklad při dovozu

(1) Za daňový doklad při dovozu zboží do tuzemska se považuje

a) rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň, nebo

b) jiné rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním úřadem § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, pokud je daň zaplácena.