

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.6.2016**DPH****477/16.06.15 Dodání zboží s přepravou s časovou prodlevou mezi okamžiky zahájení a ukončení přepravy**

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

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit některé případy dodání zboží do jiných států s časovou prodlevou mezi okamžiky zahájení a ukončení přepravy z důvodu dočasného pozastavení přepravy na území jiného členského státu. Konkrétně se jedná o případy, kdy:

- Výrobky jsou odesílány z České republiky ve finálním stavu, který odpovídá sjednaným podmínkám a požadavkům zákazníka, tj. v průběhu cesty, ani během uskladnění v jiném členském státě nebudou na výrobcích prováděny žádné další dokončovací práce;
- Každý konkrétní výrobek je již v okamžiku jeho výroby / odeslání z výrobního závodu nacházejícího se na území České republiky určen pro konkrétního zákazníka, tj. nejedná se o situaci, kdy by si plátce přepravil zboží do jiného členského státu s cílem jejich prodeje zákazníkům, kteří budou známi až poté, co byl výrobek přepravendo jiného členského státu;
- Dočasné pozastavení přepravy a uskladnění výrobků na území jiného členského státu je primárně vynuceno logistickými důvody;

Může se jednat např. o situaci, kdy mají být výrobky, vzhledem ke svým rozměrům, nejdříve přepraveny lodní dopravou po Labi do místa nacházejícího se na území Německa a odtud jsou dále dodávány zákazníkům v dalších členských státech. Jelikož však Labe není po značnou část roku splavné, plátce daně přepraví dané výrobky do daného místa v Německu např. již v dubnu 2016 s tím, že si zde dané výrobky po určitou dobu uskladní v prostorách, které si tam pronajme, a výrobky odběratelům dodá až v předem sjednaném termínu, např. v říjnu 2016.

- Výrobky jsou v průběhu zahájené přepravy uskladněny na území jiného členského státu, nájemné za skladovací prostory je hrazeno tímto plátcem daně;
- Výrobky jsou po celou dobu skladování na území jiného členského státu ve vlastnictví plátce daně;
- Výrobky jsou do jiného členského státu přepraveny v celním režimu volný oběh. Výrobky určené pro zákazníky usazené mimo EU jsou navrženy do režimu vývoz až v okamžiku jejich odeslání z místa skladování na území

jiného členského státu. Výstupní celní formality jsou v jiném členském státě zajištěny na účet plátcem daně;

2. Právní rámec

Přestože dojde v průběhu přepravy zboží k jejímu dočasnému pozastavení, je nutno dodání těchto výrobků za výše uvedených podmínek pro účely DPH považovat za jediné dodání zboží přepravou, která započala na území České republiky, resp. za jediné dodání zboží s montáží, jestliže plátce zajišťuje montáž, a to na základě následujících argumentů.

Otázkou lhůt pro zahájení a ukončení přepravy při dodání zboží do jiného členského státu se zabýval Soudní dvůr EU např. ve věci C-84/09, X. Soudní dvůr EU došel k závěru, že kvalifikace plnění jako dodání zboží do jiného členského státu nebo pořízení zboží z jiného členského státu nemůže být závislá na dodržení jakékoliv lhůty, ve které by měla být zahájena nebo ukončena přeprava dotčeného zboží z členského státu dodání do členského státu určení¹⁵, musí však existovat časová a věcná vazba mezi dodáním zboží a jeho přepravou¹⁶.

V příspěvku popisovaných případech jsou výrobky odesílány z České republiky ve finálním stavu, který odpovídá sjednaným podmínkám, výrobek je určen pro konkrétního zákazníka a přeprava byla zahájena s předstihem před sjednaným dnem dodání z logistických důvodů, tudíž zde existuje dostatečná vazba mezi přepravou a dodáním výrobků.

Těmto závěrům nepřímě svědčí i závěry rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-446/13 Fonderie 2A. Soudní dvůr EU připomněl, že čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice (v současné době se jedná o totožné ustanovení článku 32 směrnice 2006/112/ES¹⁷) předpokládá existenci dostatečné časové a věcné vazby mezi dodáním dotčeného zboží a jeho přepravou, jakož i nepřetržitost průběhu operace.

A zároveň konstatoval, že taková vazba a taková nepřetržitost nejsou dány v případě, „pokud je účelem odeslání zboží ze strany dodavatele poskytovateli služeb jeho zpracování před jeho dodáním pořizovateli s cílem uvést je do souladu se smluvními povinnostmi uzavřenými mezi dodavatelem a pořizovatelem. Za těchto okolností je třeba mít za to, že místo dodání ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se nachází tam, kde se nachází zboží, které se stalo zbožím vyhovujícím smluvním závazkům mezi těmito dvěma stranami“.

Z pohledu české DPH tak vůbec není nutné posuzovat ustanovení § 13 odst. 6 a 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jelikož jsou ve vztahu k tomuto typu transakcí irrelevantní. Nehledě na fakt, že zboží se po určitou dobu nachází na území jiného členského státu, plátce daně uskutečňuje dodání zboží do členského státu zákazníka nebo vývoz zboží zákazníkovi do státu mimo EU, resp. dodání zboží s montáží, a plátce daně vykáže

¹⁵ Rozsudek SDEU ve věci C-84/09, X ze dne 18. listopadu 2010, Celex: 62009CJ0084, bod 51

¹⁶ Tamtéž, bod 33

¹⁷ „Pokud je zboží odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo pořizovatelem nebo třetí osobou, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli.“

tato dodání zboží realizované za podmínek uvedených výše v bodě 1 ve svém českém DPH přiznání následujícím způsobem.

- Plátce daně vykáže výrobky dodávané bez montáže do jiného členského státu zákazníkovi registrovanému v jiném členském státě na řádku 20 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 22 zákona o DPH, tj. k okamžiku vystavení daňového dokladu, jestliže je vystaven do 15. dne měsíce následujícího po dodání zboží (jinak k tomuto 15. dni měsíce následujícího po dodání zboží zákazníkovi).
- Plátce daně vykáže výrobky dodávané bez montáže do státu mimo EU na řádku 22 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 66 zákona o DPH, tj. k okamžiku výstupu zboží z EU.
- Plátce daně vykáže výrobky dodávané do jiného členského státu či do státu mimo EU s montáží na řádku 26 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 24a odst. 4 zákona o DPH, tj. obvykle k okamžiku dodání zboží včetně provedené montáže nebo k okamžiku přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.

3. Závěr

Za podmínek popsanych v tomto příspěvku v bodě 1 plátce vykáže jednotlivá dodání zboží ve svém českém DPH přiznání následujícím způsobem:

- výrobky dodávané bez montáže do jiného členského státu, než ve kterém došlo k dočasnému pozastavení přepravy, zákazníkovi registrovanému v jiném členském státě vykáže na řádku 20 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 22 zákona o DPH, tj. k okamžiku vystavení daňového dokladu, jestliže je vystaven do 15. dne měsíce následujícího po dodání zboží (jinak k tomuto 15. dni měsíce následujícího po dodání zboží zákazníkovi).
- výrobky dodávané bez montáže do státu mimo EU vykáže na řádku 22 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 66 zákona o DPH, tj. k okamžiku výstupu zboží z EU.
- výrobky dodávané s montáží do členského státu nebo státu mimo EU vykáže na řádku 26 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 24a odst. 4 zákona o DPH, tj. obvykle k okamžiku dodání zboží včetně provedené montáže nebo k okamžiku přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Stanovisko GFŘ

Souhlas s výše uvedeným závěrem, pokud jsou naplněny všechny předpoklady uvedené v úvodu příspěvku.