

Univerzita Karlova

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a financí

# Uplatnění daně z přidané hodnoty v mezinárodním obchodě


Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Kotáb

Vypracoval: Bohuslav Kratěna  
ročník 5., denní studium, 2006/2007  
Milešovská 1326/4, 130 00 Praha 3

Prohlašuji,

že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Praze dne 19.12.2006



.....

# Obsah

1.	Úvod .....	1
2.	Harmonizace práva EU v oblasti daní .....	4
2.1.	Charakteristika daně z přidané hodnoty v zemích EU .....	4
2.2.	Harmonizace daňového systému .....	4
2.3.	Šestá směrnice EU .....	7
2.4.	Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005.....	8
2.5.	Zákon 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty po vstupu ČR do EU .....	9
2.5.1.	Charakteristika ZDPH .....	9
2.5.2.	Odlišnosti ZDPH od Šesté směrnice .....	9
3.	Mezinárodní oběh zboží a služeb.....	14
4.	Oběh zboží uvnitř Společenství.....	16
4.1.	Dodání zboží.....	16
4.1.1.	Dodání zboží do jiného členského státu .....	16
4.1.2.	Prodej zboží do jiného členského státu české osobě .....	22
4.1.3.	Prodej zboží do jiného členského státu osobě z jiného členského státu .....	22
4.1.4.	Prodej zboží do jiného členského státu zahraniční osobě .....	24
4.1.5.	Pronájem zboží do jiného členského státu jako předmět finančního pronájmu .....	24
4.1.6.	Dodání zboží do jiného členského státu za účelem uskladnění (konsignační sklad).....	25
4.1.7.	Zapůjčení zboží do jiného členského státu.....	26
4.1.8.	Dodání zboží s instalací nebo montáží.....	27
4.1.9.	Přemístění majetku plátcem do jiného členského státu .....	28
4.1.10.	Zasílání zboží.....	28
4.1.11.	Zasílání zboží, které je předmětem spotřební daně, z tuzemska do jiného členského státu .....	29
4.1.12.	Vykazování INTRASTAT .....	30
4.2.	Pořízení zboží z jiného členského státu .....	30
4.2.1.	Pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani .....	33
4.2.2.	Pořízení zboží z jiného členského státu od osoby neregistrované k dani .....	33
4.2.3.	Pořízení zboží z jiného členského státu jako předání finančního pronájmu ...	33

4.2.4.	Pořízení zboží za účelem uskladnění a následného prodeje (konsignační sklady) .....	34
4.2.5.	Zapůjčení zboží z jiného členského státu .....	35
4.2.6.	Přemístění zboží plátcem z jiného členského státu do tuzemska .....	36
4.2.7.	Přemístění majetku osobou registrovanou k dani do tuzemska, které není pořízením zboží .....	36
4.2.8.	Pořízení nového dopravního prostředku mezi členskými státy a tuzemskem .....	37
4.2.9.	Vykazování INTRASTAT .....	38
5.	Oběh zboží mimo Společenství .....	39
5.1.	Dovoz zboží .....	39
5.1.1.	Přímý dovoz zboží ze třetí země do tuzemska .....	39
5.1.2.	Dovoz s osvobozením od daně .....	43
5.1.3.	Dovoz do celních režimů, u kterých nevzniká daňová povinnost .....	44
5.1.4.	Propuštění zboží do celního režimu v jiném členském státě .....	45
5.1.5.	Dovoz zboží podléhající spotřební dani .....	46
5.2.	Vývoz zboží .....	46
5.2.1.	Přímý vývoz do třetí země .....	47
5.2.2.	Přímý vývoz zboží do třetí země osobě z jiného členského státu .....	48
5.2.3.	Vývoz zboží přes členský stát do třetí země .....	48
5.2.4.	Vývoz do různých celních režimů .....	49
5.2.5.	Vývoz z jiného členského státu .....	49
5.2.6.	Umístění vyváženého zboží do svobodného skladu nebo svobodného pásma .....	50
6.	Závěr .....	51
7.	Použité prameny .....	53

# 1. Úvod

Daně jsou povinné zákonem stanovené platby do veřejného rozpočtu, které se vyznačují neúčelovostí a neekvivalentností, tzn. ukládají se jako jednostranná povinnost plátce bez nároku na plnění ze strany příjemce – státu. Charakteristický znak daní představuje jejich mimoekonomické donucení, jímž si státní moc prosazuje podíl na důchodech a majetku podřízených subjektů<sup>1</sup>.

Z hlediska daňového práva patří daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a spotřební daně mezi daně nepřímé (nazývané též daně ze spotřeby), jejich základní charakteristikou je jejich zaměření „in rem“, čímž se liší od daní přímých, které jsou zaměřeny „in personam“. Daně ze spotřeby tudíž nezohledňují příjmovou situaci poplatníka, jako to umožňují osobní daně důchodové, ale uvalují se nepřímo na prodeje a obraty výrobců a obchodníků. Z hlediska státního rozpočtu představují relativně stabilní a dobře předvídatelný zdroj příjmů, jejich zvyšování lze snadněji prosadit daň než u daní přímých. Ve své podstatě to jsou daně univerzální, u kterých je z větší míry naplněn princip „daňové spravedlnosti“, tzn. jsou uplatňovány na všechny subjekty na území státu bez rozdílu (samozřejmě existují určité exempce z tohoto principu – viz např. § 80 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

Výše uvedené charakteristické znaky vedou k trendu postupného přesouvání „daňového mixu“ od přímých daní k daním nepřímým. Míra tohoto přesunu je předmětem ekonomických debat, aktuální trend se přiklání k jejich přibližné rovnoměrnosti s částečně vyšším podílem nepřímých daní.

Pro ilustraci tohoto stavu níže uvádím rozdělení daňových příjmů v ČR v letech 1998 – 2005<sup>2</sup> (dle údajů Českého statistického úřadu)

---

<sup>1</sup> Viz definice internetový portál [www.sfinance.cz](http://www.sfinance.cz)

<sup>2</sup> Zdroj Statistické ročenky, ČSÚ, 1998 - 2005

Ukazatel (údaje v mil. Kč)	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
<b>Příjmy celkem</b>	<b>709 356</b>	<b>743 951</b>	<b>780 679</b>	<b>851 148</b>	<b>906 836</b>	<b>985 436</b>	<b>1 062 051</b>	<b>1 162 803</b>
<b>Daňové příjmy (daně, poplatky, pojistné)</b>	<b>652 563</b>	<b>688 188</b>	<b>721 069</b>	<b>782 021</b>	<b>833 045</b>	<b>894 877</b>	<b>963 073</b>	<b>1 059 991</b>
v tom:								
daně z příjmů fyzických osob	94 920	95 302	98 272	104 395	114 404	123 018	133 329	287 252
daně z příjmů právnických osob	67 556	70 116	75 792	92 028	105 718	115 909	119 809	
daň z přidané hodnoty	119 395	138 330	145 918	150 939	154 439	164 388	181 780	343 377
spotřební daně	67 802	73 143	70 878	76 281	79 493	84 171	95 847	
Poplatky	15 710	16 740	17 185	18 286	21 692	23 297	24 285	
cło (do 30. 4. 2004)	13 621	12 050	13 612	10 015	9 775	10 252	4 087	-50
majetkové daně	10 359	11 072	10 428	11 022	12 429	13 602	15 299	13 074
pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění	283 064	271 281	287 356	318 903	334 970	359 690	388 341	416 139
ostatní daňové příjmy	136	154	1 630	172	127	350	296	199
<b>Nedaňové příjmy</b>	<b>47 012</b>	<b>46 662</b>	<b>48 933</b>	<b>56 671</b>	<b>60 141</b>	<b>67 157</b>	<b>62 063</b>	<b>57 977</b>
<b>Kapitálové příjmy</b>	<b>9 735</b>	<b>8 824</b>	<b>9 477</b>	<b>9 652</b>	<b>11 152</b>	<b>11 236</b>	<b>11 952</b>	<b>13 231</b>
<b>Přijaté dotace</b>	<b>45</b>	<b>277</b>	<b>1 200</b>	<b>2 804</b>	<b>2 498</b>	<b>12 366</b>	<b>24 963</b>	<b>31 604</b>

Podíl nepřímých daní (DPH, spotřební daně a cla) na celkových daňových příjmech roste a v roce 2005 již přesáhl hranici 30 %; současně se otevírají „nůžky“ mezi poměrem daní přímých a nepřímých.

Jak je výše uvedeno, důležitost nepřímých daní jako dominantního příjmu veřejných rozpočtů a současně podstatného zatížení plátců – fyzických osob je dlouhodobě známá. Způsob zdanění spotřeby do velké míry ovlivňuje obchod a trh, veškeré změny v daňové politice nepřímých daní vedou k reakci obchodníků. S ohledem na rostoucí globalizaci trhů se změny v daňové politice jednoho státu přesouvají i na státy, se kterými obchoduje. Nepřímé daně jako jeden z hlavních faktorů inflace jsou tedy pod dohledem státních orgánů, které, pokud chtějí prohlubovat globalizaci trhu, odstraňovat vzájemné překážky v toku zboží, služeb, kapitálu a lidí, musejí stále více a intenzivněji v této oblasti spolupracovat.

Tato práce se věnuje dani z přidané hodnoty v právním prostředí České republiky z hlediska její uplatnění v zahraničním obchodě s přihlédnutím k integraci České republiky do Evropských společenství. Svoji práci jsem rozdělil do několika částí:

V první části se věnuji vymezení DPH v právu EU a procesu harmonizace právních předpisů upravujících tuto daň. V této kapitole se zaměřím na Šestou směrnici jako pilíř harmonizačních trendů v EU, menší prostor věnuji Nařízení Rady ES 1777/2005 jako intrakomunitární právní normě bezprostředně ovlivňující chování daňových subjektů členských zemí a konečně závěr kapitoly bude věnován českému zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a jeho vztahu k Šesté směrnici.

Další část práce se bude zabývat nosným tématem, kterým je uplatnění daně z přidané hodnoty v zahraničním obchodě se zaměřením na daňový systém ČR. S ohledem na rozsáhlost vymezení tohoto tématu budu rozebírat jednu oblast zahraničního obchodu a to mezinárodní oběh zboží. V rámci vymezení tohoto tématu jsem výklad rozdělil na popis zbožového oběhu uvnitř EU a na obchodování se třetími zeměmi. Celý výklad v této části jsem se snažil doplnit konkrétními případy, abych přiblížil praktické uplatnění jednotlivých ustanovení.

## 2. Harmonizace práva EU v oblasti daní

### 2.1. Charakteristika daně z přidané hodnoty v zemích EU

Daň z přidané hodnoty je od 1.1.1987 jedinou všeobecnou nepřímou daní ve všech členských zemích Evropské unie a lze ji charakterizovat jako neduplicitní vícefázovou nepřímou daň<sup>1</sup>.

Její podstatou je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží či služby, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupené komodity. Na rozdíl od dříve uplatňovaných daní z obratu tato daň odstraňuje duplicitu, neboť nedochází k tomu, aby daň byla uvalena na jinou již zaplacenou daň.

Zavedení DPH v EU bylo nezbytné zejména kvůli „vytvoření společného trhu s poctivou hospodářskou soutěží, který má stejné vlastnosti jako vnitrostátní trh“<sup>2</sup>.

Přes poměrně velké úspěchy při dohodách o jednotném užívání DPH se však nedaří změnit některá pravidla, která by usnadnila vzájemný zahraniční obchod. Zde se jedná zejména o přijetí všeobecného principu země původu (uplatňovaného zatím pouze v turistickém ruchu a u nových dopravních prostředků) namísto převažujícího principu země spotřeby.

### 2.2. Harmonizace daňového systému

O začátku procesu harmonizace daní lze začít hovořit od doby vzniku Evropských společenství v polovině 20. století. V době podpisu tzv. Římských dohod až do poloviny 60. let fungovaly v rámci EHS zcela různorodé daňové systémy zejména pak v oblasti zdanění spotřeby:

1. formou daně z přidané hodnoty (uplatňováno ve Francii)
2. formou kaskádovitě daně z prodeje resp. prodejní daně (ostatní zakládající státy EHS).

Nutnost vytvoření rovných podmínek pro zdanění obchodu (nákup a prodej zboží) a služeb činí z oblasti nepřímých daní jednu z nejdůležitějších oblastí daňové politiky členských států a objekt harmonizačních snah. Celosvětový trend globalizace, vytváření celosvětového trhu, rozvoj nadnárodních společností, přesuny kapitálu, zboží a služeb vedly jednotlivé státy ke sbližování daňových systémů jednotlivých zemí.

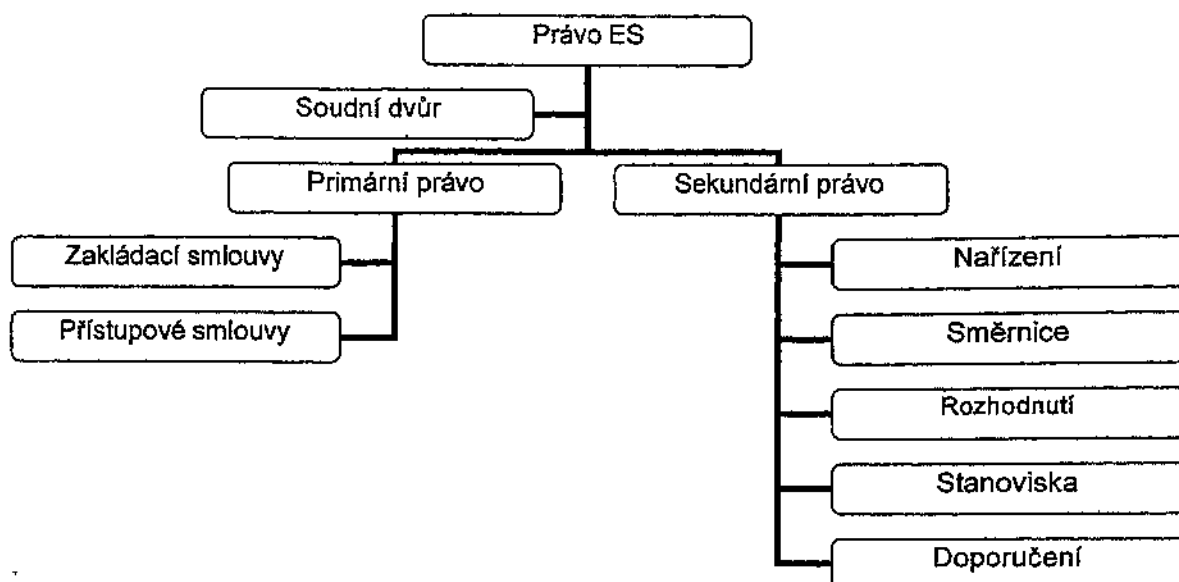
---

<sup>1</sup> Široký Jan, str. 73

<sup>2</sup> Viz Směrnice 67/227/EEC



Právními nástroji daňové politiky Společenství jsou jednotlivé prameny práva, které lze ve stručnosti rozdělit dle níže uvedeného schématu<sup>3</sup>:



Pro řešení daňových problémů mohou být použitelná mnohá ustanovení **Smlouvy o založení evropských společenství**. Obvykle se v praxi uplatňují ustanovení<sup>4</sup>:

#### Článek 90

„Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí.“

#### Článek 91

„Pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navracení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterými byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.“

Pro daňovou legislativu je dále důležitý i Článek 93, dle kterého Rada přijímá ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu (daně z přidané hodnoty) v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu.

<sup>3</sup> Zdroj Široký Jan, str. 31

<sup>4</sup> Čerpáno z Landgráf Ondřej

Jako právní základ harmonizace se však uplatňují zejména **směrnice**, které zavazují členské státy provést ve svých národních legislativních systémech určité úpravy. Důležitým aspektem jejich fungování je tzv. institut přímého účinku směrnice – tento spočívá v možnosti daňového subjektu domáhat se u vnitrostátních orgánů přednostního použití směrnice, pokud členský stát nesplnil svou povinnost v určené lhůtě implementovat směrnici do vlastního právního řádu.

Vedle směrnic se důležitým právním aktem stávají **nařízení** – normativní právní akty zavazující orgány Společenství, jednotlivé členské státy i jednotlivé občany členských států.

Prvním harmonizačním dokumentem byla Směrnice č. 67/227/EEC o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu ze dne 11.4.1967 (dále jen První směrnice), která poprvé definovala DPH jak daň ze spotřeby stanovenou procentem z prodejní ceny a stanovila (ve skutečnosti nesplněný) cíl zavedení této daně ve všech členských státech k 1.1.1970<sup>5</sup>.

Druhá směrnice č. 67/228/EEC vymezila předmět daně a další základní pojmy. Další, v pořadí Třetí, Čtvrtá a Pátá směrnice, umožňovaly pomalejší přechod na uplatňování DPH pro vybrané členské státy, které měly obavu z rychlého přechodu na nový daňový systém spojeného s propadem příjmové stránky státních rozpočtů.

Zcela zásadní a přelomový vliv měla **Směrnice č. 77/338/EEC** o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty ze dne 17.5.1977 (dále jen **Šestá směrnice**). Tento dokument se odrazil ve všech daňových systémech členských zemí a tvoří základní stavební prvek konstrukce zákonů upravujících daň z přidané hodnoty.

Cílem dalších vydávaných směrnic bylo zejména:

- odstranění daňových hranic mezi členskými státy (Směrnice 91/680/EEC)
- stanovení minimální sazby daně (Směrnice 92/77/EEC)
- zajištění vzájemné informovanosti (Směrnice 79/799/EEC)

Vedle směrnic se v oblasti harmonizace uplatňují i další právní předpisy Společenství (ať již Nařízení Rady, Rozhodnutí Komise atd.), které v celku tvoří komplex právních předpisů, se kterými musí být národní legislativa v souladu resp. nesmí jim odporovat. Mezi těmito předpisy má klíčové postavení Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17.10.2005.

---

<sup>5</sup> Blíže Široký Jan, str. 78 - 95

## 2.3. Šestá směrnice EU

Hlavním smyslem Šesté směrnice je odstranění překážek vedoucích k omezení pohybu zboží, služeb a kapitálu mezi členskými zeměmi z hlediska nepřímého zdanění. Za tímto účelem byla jednotlivým členským státům uložena povinnost přechodu ke zdanění spotřeby formou daně z přidané hodnoty.

Tato změna národních právních předpisů upravujících významnou položku příjmů státních rozpočtů na straně jedné a výdajů jednotlivých subjektů národních ekonomik na straně druhé představovala rozsáhlý zásah do ekonomických systémů. Z důvodu adaptace jednotlivých národních ekonomik na tuto jednotnou úpravu byla členským státům přiznána možnost specifické úpravy určitých oblastí uvedených v šesté směrnici. Toto období, nazývané „přechodného období“<sup>6</sup> znamená faktickou koexistenci centrální normy a regionálních úprav. Samotné znění těchto výjimek bylo do článků 28a) až 28p) šesté směrnice inkorporováno Směrnicemi 91/680/EES a 92/111/EES.

Cílovým stavem jednotné úpravy stanovení DPH je vytvoření tzv. „společného režimu“ spočívajícího v existenci jednoho jediného místa v rámci Společenství, ve kterém bude subjekt působící ve Společenství vykazovat daňové povinnost a uplatňovat nároky na odpočet daně. Mezi jednotlivými členskými státy by již dále neměly přetrvávat rozdíly zejména ohledně výše daňových sazeb, registračních postupů, osvobozených plnění atd. Samotné přerozdělení příjmů plynoucích jednotlivým členským státům by pak mělo probíhat na základě statistických údajů o konečné spotřebě zboží a služeb na územích jednotlivých členských států.

Jak bylo zmíněno výše, tato koncepce společného režimu nebyla dosud ani po více jak dvaceti osmi letech od přijetí šesté směrnice realizována. Současné období nazývané jako „přechodný společný režim“ je založeno na principu zdanění dodaného zboží a poskytnuté služby ve státě jejich konečné spotřeby. Značné difference mezi jednotlivými národními úpravami DPH jsou zejména ve stanovení výše jednotlivých sazeb daně – Šestá směrnice nestanovuje jednotnou sazbu, ale ponechává její stanovení v kompetenci jednotlivých členských států. Národní úpravy komplikují v konečném důsledku každodenní život podnikatelským subjektům podnikajícím napříč Společenstvím, zatěžují je zbytečnou administrativou a způsobují nepřehlednost při posuzování dopadů spojených s pohybem zboží a služeb mezi jednotlivými členskými státy.

---

<sup>6</sup> Zdroj Břejcha Petr, str. 22 - 25

## 2.4. Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005

K uvedení směrnice v účinnost je nutné její zakomponování do právního systému každé členské země. Individuální přístup a rozdílná pojetí vedly k tomu, že rozdíly mezi úpravami právních norem jednotlivých členských států se staly překážkou pro řádné fungování vnitřního trhu Společenství. Z tohoto důvodu se Rada ES rozhodla stanovit prováděcí pravidla k některým ustanovením Šesté směrnice, aby bylo dosaženo základního cíle, kterým je jednotnější používání stávajícího systému DPH. Tímto předpisem se stalo Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17.10.2005 (dále jen „Nařízení“).

Nařízení ... závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech...<sup>7</sup>. Definičně je nařízení vymezeno jako normativní akt zavazující orgány ES, členské státy i jednotlivé subjekty těchto států. Judikaturou Soudního dvora byla potvrzena jejich přímá účinnost a nadřazenost nad úpravou tuzemského zákona.

K úvaze se nabízí, z jakého důvodu přistoupila Rada ES k vydání tak striktně formulovaného právního aktu. Jedním z důvodů je pravděpodobně samotný status Šesté směrnice jako právního aktu, který sice má přímý účinek, ale který musí být vždy potvrzen nezávislým orgánem. V porovnání s tímto mnohdy dlouhodobým procesem má Nařízení mnohem rychlejší a důslednější aplikovatelnost. Rozdílnost úprav členských států proto vyvolala nutnost vydání aktu s bezprostředními účinky. Nařízení samotné nemění úpravu danou zákonem, ale spíše objasňuje potencionální nejasnosti a v některých případech doplňuje a konkretizuje současnou úpravu – tomu odpovídá i preambule Nařízení<sup>8</sup>.

Konkrétnost úprav uvedených v Nařízení je na druhou stranu i jeho slabinou, neboť vyvolává dotazy typu: „Upravuje-li článek č. 7 práva k televiznímu vysílání fotbalových zápasů, jak to je s právy k vysílání zápasů hokejových či vodního póla? Umožňuje toto ustanovení možnost analogie?“ Na tyto otázky není jednoduchá odpověď, neboť jednoznačný restriktivní charakter Nařízení by neměl umožňovat jeho aplikaci na podobné případy, ale na druhou stranu z logiky věci by mělo dojít k analogickému uplatnění příslušného ustanovení i na další sportovní přenosy. Možnému analogickému pojetí částečně brání i samotný text Nařízení, neboť překlad do češtiny v některých ustanoveních je velice těžkopádný a nedá se jednoznačně vysvětlit.

---

<sup>7</sup> Závěrečná ustanovení znění Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005

<sup>8</sup> Zdroj Zúnová Milena, 6/2006

## 2.5. Zákon 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty po vstupu ČR do EU

### 2.5.1. Charakteristika ZDPH

Vstup ČR do EU ke dni 1.5.2004 neznamenal pro českou daňovou legislativu podstatnou změnu, neboť do té doby platná zákonná úprava v oblasti DPH byla založena na sjednocených evropských principech. Principy Šesté směrnice byly do českého právní řádu zahrnuty do Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

Nový ZDPH nahradil původní zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl díky mnoha novelizačním méně přehledný a systematický.

Snahou nového zákona bylo sladit tak plně legislativní úpravu platnou pro Českou republiku s předpisy Evropské unie. Výjimkou tohoto trendu jsou ustanovení, u nichž ČR v jednáních o vstupu do EU v listopadu 2001 uspěla se žádostí o přechodné období. V rámci těchto jednání ČR získala dvě výjimky:

1. dočasnou - uplatnění snížené sazby po datu vstupu u dodávek tepla a u stavebních prací a objektů pro bydlení do 31.12.2007
2. trvalou - snížení výše obrátu pro povinnou registraci na 35.000 EUR, tj. cca 1.000.000 Kč

Další novelizace ZDPH prováděné v letech 2005 a 2006 obsahovaly dílčí změny a upřesnění, které si vyvolala uplatňovaná praxe.

### 2.5.2. Odlišnosti ZDPH od Šesté směrnice

ZDPH převzal všechna základní ustanovení obsažená v Šesté směrnici. Níže jsou uvedena vybraná ustanovení komunitární úpravy, které ZDPH nepřijal a tudíž nejsou v českém právním řádu zahrnuty. Tento stav však může vést k tomu, že dojde k uplatnění přímé vymahatelnosti Šesté směrnice vůči českému státu. V souladu se závěry Evropského soudního dvoru je daňový subjekt oprávněn spolehnout se na znění Šesté směrnice v případě, kdy uplynula lhůta stanovená směrnicí pro transpozici do národního práva a národní legislativa není s touto směrnicí kompatibilní nebo pokud ustanovení směrnice definují práva, jichž se jednotlivci mohou domáhat vůči státu<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Zdroj Zúnová Milena, 5/2005

### Skupinová registrace

Komunitární úprava povoluje v čl. 4 odst. 4 Šesté směrnice tzv. skupinovou registraci, kdy více tuzemských plátců, kteří jsou sice právně nezávislí, ale navzájem úzce propojeni finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, vystupují vůči třetím subjektům s jedním identifikačním číslem<sup>10</sup>. Vzájemná plnění mezi členy skupiny nejsou považována za zdanitelná plnění, daňové přiznání je předáváno pouze „mateřskou organizací“ a obsahuje kumulativní hodnoty přijatých a poskytnutých plnění za celou skupinu. Toto umožňuje členům skupiny dosahovat úspor při uplatnění celkového nároku na odpočet daně na vstupu a minimalizovat daňovou zátěž v případě plnění uvnitř skupiny např. při outsourcingu. V případě intrakomunitárního dodání či pořízení zboží však vystupují jednotliví účastníci individuálně. Možnost skupinové registrace obsahuje daňová legislativa zhruba poloviny členských států.

### Dopad nezaplacení kupní ceny<sup>11</sup>

Základ daně v komunitární úpravě tvoří vše, co zakládá úplatu, kterou dodavatel zboží nebo poskytovatel služby získal nebo má získat od kupujícího nebo třetí strany a to včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží (poskytnutí služby). Zahrnuje tak:

- a) cenu plnění
- b) daně, cla, dávky a poplatky
- c) příležitostné výdaje – např. provize, náklady na balení, přepravu a pojištění

Současně základ daně nezahrnuje:

- a) snížení ceny v podobě diskontu za platbu předem
- b) slevy a rabaty poskytnuté zákazníkovi a zaúčtované v okamžiku dodání zboží či poskytnutí služby
- c) částky, které osoba podléhající dani obdržela od kupujícího na úhradu výdajů zaplacených jménem a na účet kupujícího a které zanesla do svých účetních knih jako průběžné položky

---

<sup>10</sup> Blíže Brejcha Petr, str. 140, 363

<sup>11</sup> Brejcha Petr, str. 73

Šestá směrnice v čl. 11 C. (1) umožňuje snížení základu daně a následně opravu jejího odpočtu v případech:

- odmítnutí nebo odvolání zaplacení kupní ceny
- nezaplacení celé nebo části kupní ceny
- snížení ceny po uskutečnění dodání zboží / poskytnutí služby

Možnost snížení a jeho rozsah Šestá směrnice ponechává na jednotlivých členských státech a jejich právních úpravách.

Dle § 36 odst. 1 ZDPH je „...základem daně peněžní částka snížená o daň, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby vyjma daně za toto zdanitelné plnění...“<sup>12</sup>. V okamžiku přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění je základem daně částka přijaté platby snížená o daň (§ 36 odst. 2). V případě nepeněžitého plnění, které je úplatou za zdanitelné plnění, povinnost přiznat daň vzniká až uskutečněním zdanitelného plnění za úplatu ve formě nepeněžitého plnění tj. dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

ZDPH neumožňuje snížení základu daně při event. neuhrazení části kupní ceny. Plátce tudíž nemá možnost upravit svou daňovou povinnost v případě existence pohledávky za uskutečněné zdanitelné plnění, která zůstala neuhrazena do stanovené lhůty její splatnosti.

#### Neuplatnění pravidel zjednodušení při dodávkách z konsignačního skladu<sup>13</sup>

Dle Šesté směrnice mohou členské státy aplikovat pro vybrané typy plnění tzv. pravidla zjednodušení, kdy plátce registrovaný v druhém členském státě uskutečňuje zdanitelná plnění v tuzemsku nebo naopak v tuzemsku zdanitelná plnění přijímá. Na základě těchto pravidel zjednodušení nevzniká povinnost registrace osoby tohoto plátce (nebo potřeba refundační agendy), neboť k úhradě daně je zpravidla povinen odběratel. Obecně se tato pravidla aplikují při:

- trojstranném obchodu
- poskytování vybraných služeb
- dodání zboží spojeného s montáží nebo instalací

---

<sup>12</sup> Zdroj Brejcha Petr, str. 284

<sup>13</sup> Zdroj Brejcha Petr, str. 363 - 364

- dodání zboží z konsignačního skladu

Dle tuzemského ZDPH jsou pravidla zjednodušení uplatnitelná pouze v případě komisionářského prodeje nebo prodeje z konsignačního skladu konkrétnímu předem známému odběrateli.

#### Speciální metody uplatnění nároku na odpočet

Český ZDPH umožňuje na rozdíl od komunitární úpravy kalkulovat krácení nároku na odpočet daně pouze poměrnou (pro rata metodou). Komunitární úprava povoluje využití speciálních metod, které jsou založeny na specifikaci přímé přiřaditelnosti vstupů vůči relevantním zdanitelným výstupům. Tyto metody jsou využívány především u specifických podnikatelských činností, kdy hodnota osvobozených zdanitelných plnění, která je rozhodná pro výpočet odpočitatelného podílu standardní pro-rata metodou, reálně nekoresponduje s vynaloženými náklady zatíženými daní na vstupu<sup>14</sup>.

#### Reklamní předměty a vzorky

V souladu se zněním § 13 odst. 10 písm. c) ZDPH se za dodání zboží nepovažuje a předmětem daně není poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu bez úplaty za podmínek, že:

- předmět je označen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby
- jeho pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč
- nejedná se o zboží, které je s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně

Vymezení těchto předmětů není v souladu se zněním čl. 5 odst. 6 Šesté směrnice, které nepodmiňuje uplatnění nároku na odpočet a současné nezdanění darovaného předmětu na výstupu označením předmětu obchodní firmou či známkou a které nestanovuje podmínku nezdanění reklamního předmětu spotřební daní<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Brejcha Petr, str. 117 – 134, 324 – 343

<sup>15</sup> Blíže Zúnová Milena, 5/2005



### Základ daně u bezúplatných plnění

K rozporu mezi ZDPH a Šestou směrnicí dochází ve stanovení základu daně při použití hmotného majetku nebo poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce<sup>16</sup>. V souladu s § 36 odst. 6 ZDPH je základem daně cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, tj. v zásadě cena obvyklá resp. stanovená znalcem v případě nemovitého majetku. Šestá směrnice stanovuje základ daně odlišným způsobem dle čl. 11 část A odst. 1 písm. b) při využití pořizovací ceny nebo výrobní ceny daného nebo obdobného předmětu. Postup uplatněný Šestou směrnicí eliminuje možnost, že by byla na výstupu odvedena daň z vyššího základu, než činil základ daně u souvisejícího zdanitelného plnění.

---

<sup>16</sup> Více Zúnová Milena, 5/2005

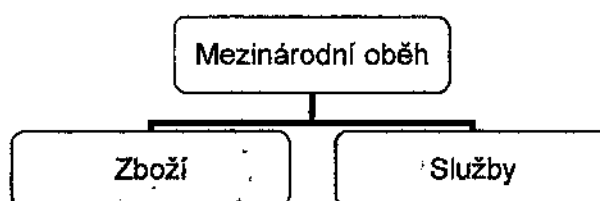
### 3. Mezinárodní oběh zboží a služeb

Mezinárodní obchod se zbožím a službami představuje významný podíl na ekonomice jednotlivých států. Je také velice citlivý na všechna omezení a regulace, mezi které oblast zdanění jednoznačně patří. V tomto rámci se nemusí jednat pouze o samotnou výši daně vybírané při dovozu či vývozu, ale i o ostatní náležitosti s daněmi spojené např. administrativní náročnost.

Od první poloviny minulého století ve světě probíhají silné integrační aktivity, které mají za cíl zjednodušit oběh zboží a služeb a vytvořit globální trh. Jeho problematikou je, že v rámci celosvětové ekonomiky dochází ke kontaktům nejen mezi samotnými státy, ale současně i mezi jednotlivými kulturami (ať již politickými, náboženskými, národnostními), kde nemůže nikdy dojít k úplné integraci.

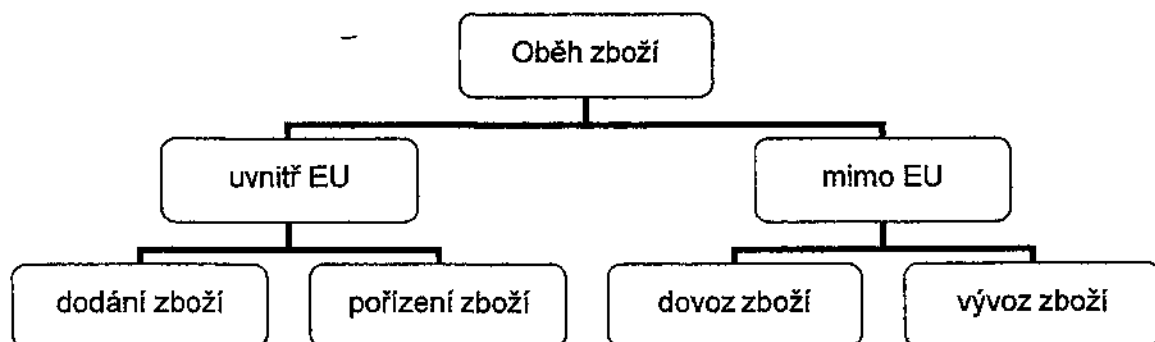
Z výše uvedeného důvodu lze jako dosažitelné očekávat sjednocení postupů v rámci menších (resp. monokulturních) celků. Jako příklad může sloužit utvářený jednotný trh v rámci Evropského společenství, kde postup integrace zahraničního obchodu lze považovat za jeden z nejrozvinutějších. Území Společenství vystupuje jako jednotné celní území vůči třetím zemím, uvnitř Společenství je pak oblast zdanění vzájemného intrakomunitárního obchodu předmět regulací jak pomocí primárního, tak sekundárního práva.

Mezinárodní obchod lze z hlediska zdanění rozdělit na dva základní oběhy:



Jak jsem již uvedl v úvodu, další část svojí práce budu věnovat mezinárodnímu obchodu se zbožím a dopadem DPH na tyto obchody.

Následující schéma popisuje základní rozčlenění mezinárodního oběhu zboží<sup>1</sup>.



- dodání do jiného čl. státu
- prodej české osobě do jiného čl. státu
- prodej do jiného čl. státu:
  - o osobě z jiného čl. státu
  - o zahraniční osobě
- finanční pronájem
- dodání na konsignační sklad
- zapůjčení do jiného čl. státu
- dodání s instalací
- přemístění do jiného čl. státu
- zaslání zboží
- zaslání zboží zatíženého spotřební daní

- pořízení z jiného čl. státu
- pořízení z jiného čl. státu od osoby:
  - o registrované
  - o neregistrované
- finanční pronájem
- pořízení z konsignačního skladu
- zapůjčení z jiného čl. státu
- přemístění zboží plátcem
- přemístění, které není pořízením
- nové dopravní prostředky

- přímý dovoz
- dovoz s osvobozením od daně
- dovoz do celních režimů
- propuštění do celního režimu
- dovoz podléhající spotřební daní

- přímý vývoz
- přímý vývoz osobě z jiného čl. státu
- přímý vývoz přes členský stát
- vývoz do celních režimů
- vývoz z jiného čl. státu
- umístění do svobodného skladu

<sup>1</sup> Čerpáno publikace ASPI 2006

## 4. Oběh zboží uvnitř Společenství

Oběh zboží uvnitř Společenství je pojmově nově definovaná kategorie, která se vytvořila po koncipování Společenství jako Celní unie a jednotného celního území.

Předmětem této skupiny operací je oběh zboží mezi jednotlivými členskými státy Společenství, přičemž pojmy dovoz a vývoz byly definičně nahrazeny pojmy pořízení a dodání.

### 4.1. Dodání zboží

#### 4.1.1. Dodání zboží do jiného členského státu

Dodání zboží do jiného členského státu je „...zdanitelným plněním, u kterého je posuzováno, kdo ze subjektů obchodu (kupující či prodávající) daň ponese...“<sup>1</sup>

Dle § 13 ZDPH musí být splněny dvě podmínky, aby oběh zboží byl považován za dodání zboží:

1. zboží musí být prokazatelně odesláno do jiného členského státu – důkazním prostředkem je celá řada dokumentů dokazujících přepravu zboží (přepravní list atd.) event. i písemné prohlášení dopravce o převzetí zboží
2. nutnost naplnění právního vztahu k dodanému zboží – musí dojít alespoň k převodu právo se zbožím nakládat jako vlastník; toto právo nelze ztotožňovat se změnou vlastnictví. Často dochází k takovým právním vztahům, že dodavatel zůstává vlastníkem zboží a na pořizovatele přechází právo zboží prodat jménem a na účet vlastníka (příkladem tohoto může složit konsignační sklad nebo finanční pronájem ve movité). Doložení splnění této podmínky je důležité pro posuzování obchodu, neboť bez tohoto aspektu by vzájemný obchod mohl být považován za přemístění obchodního majetku.

Pro dodání zboží dle právní úpravy je nepodstatná skutečnost, která osoba v jiném členském státě zboží nabývá, odlišnosti se týkají pouze stanovení mechanismů při uplatnění daně.

Místo plnění se při dodání zboží do jiného členského státu stanoví dle § 7 odst. 2 ZDPH. Ze znění příslušného ustanovení vyplývá, že místem plnění:

---

<sup>1</sup> Benda Václav – Tomíček Milan, str. 81

1. je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná, pokud je přeprava zboží uskutečněna buď osobu prodávajícího nebo kupujícího (event. zmocněnou třetí osobou)
2. je členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží, pokud přeprava tohoto zboží začala ve třetí zemi

-Osvobození od daně při dodání zboží je upraveno § 64 ZDPH, který osvobozuje od daňové povinnosti s nárokem na odpočet daně dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je přepraveno dodavatelem či odběratelem. Výjimku v tomto pravidlu tvoří omezení na straně odběratele, neboť pro přiznání osvobození musí být pořízení zboží v jiném členském státě pro tuto osobu předmětem daně. Z tohoto důvodu je důležitým krokem při uzavírání obchodu ověření registrace kupujícího k dani v jiném členském státě.

Dle § 36 odst. 1 ZDPH je základem daně peněžní částka snižená o daň, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby vyjma daně za toto zdanitelné plnění. V okamžiku přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění je základem daně částka přijaté platby snižená o daň (§ 36 odst. 2). V případě nepeněžitého plnění, které je úplatou za zdanitelné plnění, povinnost přiznat daň vzniká až uskutečněním zdanitelného plnění za úplatu ve formě nepeněžitého plnění tj. dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

Nárok na odpočet DPH na vstupu je stanoven obdobně jako v komunitární úpravě. Hlavní podmínkou uznání nároku je použití zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost plátce (§ 72 odst. 1). Pokud by daňový subjekt použil přijatá zdanitelná plnění pro účely nesouvisející s jeho podnikatelskou činností, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití těchto plnění pro ekonomickou činnosti. V určitých případech je možné, aby uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši, ale v tomto případě by se část přijatých zdanitelných plnění, která byla použita pro účely nesouvisející s ekonomickou činností, považovala za úplatné dodání zboží nebo poskytnutí služby (§ 72 odst. 5).

Dle § 75 ZDPH nemá plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, s výjimkou finančních a pojišťovacích činností uvedených v § 54 odst. 1 písm. ) až j) a l) až u) a zahraničních osob v § 55.

Výkladově sporné se jeví posouzení nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s uskutečněním plnění osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění mimo tuzemsko<sup>2</sup>. Zákon zde v § 75 přímo neodkazuje na uvedená plnění citovaná v § 51, kdy plnění nemající místo plnění v tuzemsku nemohou být předmětem daně a tudíž v souladu s § 2 nejsou-li předmětem daně, nemohou být ani od daně osvobozena. Umožnění nároku na odpočet z přijatých plnění, která plátce použije v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko také přímo nevyplývá z § 72 odst. 2 písm. c), kdy plátce má nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila v tuzemsku, neboť plnění osvobozená od daně nejsou zdanitelným plněním.

Z výše uvedeného vyplývá, že zmiňovaná ustanovení ZDPH neumožňují ani explicitně nezamezují uplatnění odpočtu daně z přijatých plnění souvisejících s uskutečněním plnění s místem plnění mimo tuzemsko, která kdyby byla uskutečněna v tuzemsku, by byla považována za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Při posouzení uplatnění nároku na odpočet z výše popsaných přijatých zdanitelných plnění použitých k uskutečnění plnění s místem plnění mimo tuzemsko je tak nutno vycházet z § 72 odst. 1, který obecně umožňuje uplatnit plátcí daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu osvobozené od daně dle § 64 ZDPH, je podle § 102 odst. 1 ZDPH plátce daně povinen oznámit na souhrnném hlášení o dodávkách zboží. Jedná se o hlášení odlišné od daňového přiznání, neboť při tomto dodání zboží daňová povinnost nevzniká.

## **INTRASTAT**

S pohybem zboží uvnitř EU se dále pojí evidenční povinnost, kterou v ČR zajišťuje informační systém INTRASTAT<sup>3</sup>. Vznik INTRASTATU vyplývá z nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy ze dne 31.3.2004 a prováděcí nařízení Komise č. 1982/2004 ze dne

---

<sup>2</sup> Blíže Brejcha Petr, str. 329 - 330

<sup>3</sup> Čerpáno Karvánek Jiří

18.1.2004. Česká národní legislativa zahrnuje tuto problematiku ve vyhlášce č. 201/2005 Sb. vydané Ministerstvem financí a Českým statistickým úřadem.

Hlavním podstatou tohoto nařízení je evidence pohybu zboží uvnitř EU, které není vykazováno vůči celním úřadům (formou celního prohlášení). Povinnost poskytovat údaje do tohoto informačního systému mají dle přílohy č. 2 vyhlášky subjekty, které překročí hodnotový osvobozující práh pro odeslání zboží ve výši 4.000.000,- Kč a pro přijetí 2.000.000,- Kč ročně. Informační povinnost začíná v měsíci, kdy k překročení došlo, a trvá až do konce roku následujícího po roku, kdy k překročení hranice došlo.

Vyhláškou č. 201/2005 je dán přesný rozsah požadovaných informací, které musejí subjekty do hlášení uvádět v termínech stanovených § 22 odst. 3 ZDPH:

- ke dni vystavení daňového dokladu, byl-li tento doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu
- k patnáctému dni měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu

#### **Dodání výrobků zatížených spotřební daní na území ČR<sup>4</sup>**

Základním kritériem pro rozhodnutí, jakým způsobem budou vybrané výrobky do jiného členského státu dodány či dopraveny a jaké musí splnit podmínky osoba, která hodlá tyto vybrané výrobky do jiného členského státu dodat či dopravit, bude skutečnost, zda bude tyto výrobky dodávat:

1. zdaněné spotřební daní
2. v režimu osvobození od spotřební daně

Dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSD“) podléhá zdanění spotřebními daněmi zboží vyjmenované v § 2 odst. 2 tohoto zákona v okamžiku, kdy plátce (fyzická nebo právnická osoba) je mj. výrobcem v zákoně uvedeného zboží a toto zboží dopravuje ve větším množství (větší množství je definováno v § 4 odst. 3 ZSD).

---

<sup>4</sup> Čerpáno publikace ASP1 2006, str. 7 - 18

Pokud bude český výrobce dodávat zboží podléhající spotřební dani a touto daní v ČR zdaněnou do jiného členského státu, může postupovat dvěma variantami s dopadem na možnost vrácení zaplacené spotřební daně:

1. využít tzv. zjednodušený průvodní doklad (dle § 31 odst. 1 ZSD)
2. realizovat dodání zboží bez zjednodušeného průvodního dokladu

Zjednodušený průvodní doklad slouží pro potvrzení přijetí zboží příjemcem v jiném členském státě, kde bude doprava ukončena a kde bude následně toto zboží zatíženo místní spotřební daní. Z důvodu zamezení dvojího zdanění spotřební daní může poté vývozce využít ustanovení § 14 odst. 2 ZSD a po předložení potvrzeného zjednodušeného dokladu vrácení spotřební daně nárokovat. Podmínkou pro vrácení zaplacené daně je i informování příslušného celního úřadu vývozcem o skutečnosti, že bude realizovat dodání tohoto zboží do jiného členského státu a že bude vrácení daně nárokovat.

Pokud se dodavatel – vývozce rozhodne dopravovat zboží bez zjednodušeného průvodního dokladu, nemá po realizaci dodání zboží nárok na vrácení české spotřební daně. S touto skutečností proto musí počítat při kalkulaci prodejní ceny výrobku.

#### Dodání výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně

Režim podmíněného osvobození od spotřební daně umožňuje § 3 písm. d) ZSD a spočívá v tom, že vyrobené výrobky podléhající spotřební dani jsou skladovány v tzv. daňových skladech a nejsou uvolněny do volného oběhu. Tyto výrobky nemohou být zatím spotřebovány a jsou určeny pro další dodání v režimu podmíněného osvobození nebo režimu osvobození od daně.

Daňový sklad je definován v § 3 písm. f) ZSD a rozumí se jím „prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, přičemž hranice takového místa nesmějí být narušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace“<sup>5</sup>. Rozhodnutí o povolení zřízení a provozování daňového skladu spadá do pravomocí celního ředitelství (dle § 20 ZSD).

---

<sup>5</sup> Zdroj zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních



Vyjmutí vybraných výrobků z daňového skladu je možné několika variantami<sup>6</sup>:

1. v režimu podmíněného osvobození od daně:
  - a. do jiného daňového skladu
  - b. oprávněnému uživateli v jiném členském státě, který zboží spotřebuje či dál prodává
2. v režimu osvobození od daně uživateli
3. jiné osobě, která není daňovým skladem – spojeno se vznikem povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit
4. vývozem:
  - a. v režimu podmíněného osvobození od daně s průvodním dokladem
  - b. do státu mimo EU

V režimu podmíněného osvobození od daně lze vyjmout vybrané výrobky za účelem jejich dodání osobám, které vlastní oprávnění k realizaci výrobků bez zatížení spotřební daní. Těmito osobami jsou provozovatelé daňových skladů či oprávnění příjemci na území jiného členského státu.

ZDPH umožňuje také přemístění vybraných výrobků z tuzemska do jiného členského státu, které je spojeno s dalšími podmínkami. Jednou z nich je jmenování daňového zástupce, který bude na území jiného členského státu plnit funkci plátce spotřební daně a tuto daň v souladu s místní daňovou legislativou hradit.

Povolení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně na vybrané výrobky pro přemístění zboží na území jiného členského státu je nutné zabezpečit zajištění spotřební daně dle § 21 ZSD. Možnost splnění této podmínky je formou buď složení finančních prostředků na blokováný účet nebo předložení bankovní garance.

Další nutnou podmínkou pro povolení dopravy zboží v rámci EU je předchozí souhlas příslušného celního úřadu s dopravou vybraných výrobků. Souhlas je vydáván dle podmínek stanovených v § 25 ZSD s tím, že pro přepravu je nutné vystavení tzv. průvodního dokladu, jehož náležitosti jsou stanoveny v § 26 ZSD. Tento doklad slouží jako:

- dokument dokladující schválení odeslání vybraných výrobků z celního skladu

---

<sup>6</sup> Dle ASPI 2006, str. 10 - 15

- dokument potvrzující převzetí výrobků na jiný celní sklad – chybné či chybějící potvrzení o přijetí je posuzováno jako porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy dle § 28 ZSD a má za následek povinnost daň za příslušné zboží dle platných právních předpisů vyměřit a uhradit.

Právní režim spotřební daně má velký vliv na základ DPH, neboť v případě schválení a realizace režimu podmíněného osvobození od spotřební daně vstupuje zboží do výpočtu DPH bez zahrnutí spotřební daně (dle § 41 ZDPH). V okamžiku, kdy však bude toto zboží zahrnuto do volného daňového oběhu, bude režim podmíněného osvobození od daně porušen a do výpočtu základu DPH bude vstupovat hodnota zboží včetně uhrazené daně spotřební.

Během celé doby trvání režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je zboží pod neustálým dohledem celní správy.

#### **4.1.2. Prodej zboží do jiného členského státu české osobě**

Tato situace nastává v okamžiku, kdy vlastník zboží a kupující mají sídlo v České republice a kupující potřebuje dodat zboží do jiného členského státu. Důvodem je většinou provádění určité činnosti v jiném členském státě. V porovnání s možností nákupu zboží v tuzemsku a následném přemístění jako obchodního majetku je možnost prodeje zboží do jiného členského státu jednodušší, neboť nabyvatel nemusí hradit následné náklady na přepravu a plnit dodatečné administrativní úkony.

Při dodání zboží do jiného členského státu není rozdíl mezi tím, zda kupující je či není plátcem DPH. Místem plnění při dodání zboží je dle § 7 ZDPH místo, kde začíná přeprava příslušného zboží, tj. tuzemsko. Na výstupu tudíž bude uplatněna tuzemská DPH bez ohledu na osobu kupujícího, kterým může být i neplátce daně – tento ovšem nemůže následně uplatnit nárok na odpočet daně.

Příklad: Česká společnost A prodává zboží druhé české firmě B, plátcí daně registrovanému v ČR. Společnosti dohodly, že dopravu zajistí společnost A. Firma A uplatní daň na výstupu, protože místem plnění je tuzemsko. Firma B může uplatnit nárok na odpočet daně.

Pokud by B za stejných okolností nebyl registrován k dani v ČR, nárok na odpočet daně by neměl.

#### **4.1.3. Prodej zboží do jiného členského státu osobě z jiného členského státu**

V případě prodeje do jiného členského státu je možné stanovit dva odlišné daňové režimy s ohledem na to, zda je kupující registrován k DPH či není. K ověření této skutečnosti slouží

buď internetový registr daňových identifikačních čísel nebo potvrzení místních daňových úřadů o registraci.

Varianty daňového režimu dle registrace kupujícího jsou následující<sup>7</sup>:

1. kupující je registrován k DPH – dochází k uplatnění systému tzv. reverse charge, který funguje na základě přechýlení místa plnění z tuzemska do členského státu, ve kterém je kupující k DPH zaregistrován. V tento okamžik již nemůže být uplatněn český daňový systém (česká DPH), ale plnění se řídí daňovými zákony státu kupujícího, neboť na něj přechází daňová povinnost. Kupující hradí DPH a současně mu vzniká nárok na uplatnění odpočtu. Pro prodávajícího se tak jedná o plnění osvobozené od DPH na výstupu (§ 64 odst. 1 ZDPH).

Příklad: Česká společnost A dodává zboží firmě B do Německa, která je v Německu registrována k dani. Firma A je současně povinna zajistit dopravu do Německa. Firma A neuplatní daň na výstupu, protože po přechýlení je místem plnění Německo, jde o plnění osvobozené od daně. Firma B přizná daň v Německu a může uplatnit nárok na odpočet daně.

2. kupující je registrován k DPH v jiném členském státě, než ve kterém je doprava ukončena – prodávající plátce může uplatnit systém reverse charge, neboť k jeho uplatnění postačuje, že došlo k dopravě zboží do jiného členského státu a kupující je registrován k DPH. Z hlediska prodávajícího se opět jedná o osvobozené plnění, povinnost kupujícího je upravena daňovými zákony státu, ve kterém je registrován (§ 64 ZDPH).

Příklad: Česká společnost A dodává zboží firmě B do Německa, která je v Německu registrována k dani v Rakousku. Firma A je současně povinna zajistit dopravu do Německa. Firma A neuplatní daň na výstupu, protože po přechýlení je místem plnění Německo, jde o plnění osvobozené od daně. Firma B přizná daň v Německu podle ukončení přepravy nebo podle přiděleného DIČ v Rakousku – záleží na zákonné úpravě DPH v Německu a Rakousku.

3. kupující není registrován k dani – nelze uplatnit reverse charge, místem plnění zůstává tuzemsko a na výstupu se uplatní česká DPH.

Příklad: Česká společnost A dodává zboží firmě B do Německa, která není registrována k dani v žádném členském státě. Firma A je současně povinna zajistit dopravu do Německa. Firma A uplatní daň na výstupu, protože místem plnění je tuzemsko. Jedná se o dodání zboží, které není osvobozeno od DPH.

---

<sup>7</sup> dle zdroje ASPI 2006, str. 22 - 24

#### 4.1.4. Prodej zboží do jiného členského státu zahraniční osobě

Zahraňní osobou je dle § 7 odst. 2 ZDPH osoba, která má sídlo mimo území EU. Při dodání zboží této osobě spočívající v ukončení přepravy v některé z členských zemí se nejedná o vývoz, ale o dodání zboží do jiného členského státu. Současně však prodávající nemůže využít systém reverse charge, protože kupující nemá přiděleno DIČ z žádném členském státě a nemůže tudíž převzít daňovou povinnost. Tato tedy zůstává na osobě prodávajícího, který musí uhradit příslušnou DPH na výstupu, protože místo plnění je místo zahájení přepravy v tuzemsku (§ 7 odst. 2 ZDPH).

Příklad: Česká společnost A dodává zboží firmě B do Německa, která má sídlo v Rusku a není registrována k dani v žádném členském státě. Firma A je současně povinna zajistit dopravu do Německa. Firma A uplatní daň na výstupu, protože místem plnění je tuzemsko. Za firmu A nemůže kupující B převzít daňovou povinnost, neboť není registrován k dani.

Pokud by však došlo k situaci, že zahraniční osoba bude vykonávat ekonomickou činnost v některém z členských států, může dle příslušných ustanovení Šesté směrnice být povinen registrovat se k dani v členském státě, ve kterém tuto činnost vykonává. V tomto případě je možné aplikovat systém reverse charge, místem plnění je stát ukončením přepravy a daňová povinnost přechází na kupujícího.

Příklad: Česká společnost A dodává zboží do Německa firmě B, která má sice sídlo v Rusku, ale kvůli ekonomické činnosti a překročení obrátu pro povinnou registraci je v Německu registrována k dani. Firma A je současně povinna zajistit dopravu do Německa. Firma A neuplatní daň na výstupu, protože místem plnění je Německo podle DIČ kupujícího. Jedná se o osvobození plnění. Firma B přizná daň v Německu a může uplatnit nárok na odpočet daně.

#### 4.1.5. Pronájem zboží do jiného členského státu jako předmět finančního pronájmu

Základem finančního pronájmu je vztah mezi pronajímatelem jako vlastníkem věci a nájemcem, kterému vlastník umožňuje disponovat s věcí takovým způsobem, že na něj převádí právo nakládat s věcí jako vlastník, aniž by však na něj přešlo vlastnictví. V případě, že pronajímatel přepraví věc – předmět finančního pronájmu, do jiného členského státu a umožní nájemci s touto věcí disponovat, považuje se takové plnění za dodání do zboží do jiného členského státu se všemi z toho vyplývajícími dopady. Pronajímatel bude vykazovat

dodání jako dodání zboží do jiného členského státu a současně uplatní systém reverse charge a dodání tak od daně osvobodí.

Povinnost přiznat DPH tímto přechází na nájemce a stanoví se z celkové ceny pronajatého zboží. Dani nepodléhají jednotlivé splátky finančního leasingu, daňová povinnost je nájemcem splněna najednou při pořízení zboží, které je předmětem finančního pronájmu. V praxi jsou tak splněny podmínky pro dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani dle § 13 ZDPH.

Příklad: Česká společnost A, plátce DPH, uzavře s německou firmou B, která je registrována k dani v Německu, smlouvu o finančním pronájmu na dobu tři let. Celková cena předmětu je stanovena na 1.800.000 Kč, obsahem smlouvy jsou pravidelné měsíční splátky ve výši 50.000 Kč. Zaplacením poslední splátky přechází vlastnictví na nájemce. Pronajímatel na základě německého DÍČ nájemce osvobodí dodání předmětu, zajistí přepravu do Německa a nájemce přizná daň na vstupu z částky 1.800.000 Kč u svého správce daně v Německu. Jednotlivé splátky leasingu již poté předmětem daně nejsou.

Na tomto místě je nutné upozornit, že se tento postup nevztahuje na operativní pronájem věci movité, protože takový pronájem se nepovažuje za dodání zboží, ale poskytování služeb

#### **4.1.6. Dodání zboží do jiného členského státu za účelem uskladnění (konsignační sklad)**

Podstatou konsignačního skladu je uspokojení potřeb příjemce zboží v jiném členském státě odlišném od vlastníka, který potřebuje mít k dispozici určité zboží, ale není ho schopen použít najednou v takovém množství, jako bylo dodáno. Klasickým příkladem může sloužit sklad náhradních dílů, kdy se vlastník zaváže poskytnout určitý rozsah náhradních dílů příjemci. Příjemce o zboží pečuje, skladuje ho, vede evidenci atd., ale vlastník zůstává po celou dobu dodavatel, k přechodu vlastnictví poté dochází až uvolněním tohoto zboží ze skladu.

Z hlediska uplatnění DPH posuzujeme dvě hlediska<sup>8</sup>:

1. přemístění obchodního majetku plátce do jiného členského státu
2. dodání zboží do jiného členského státu

---

<sup>8</sup> Dle ASPI 2006, str. 28 - 31

Při přemístění obchodního majetku plátce do jiného členského státu je podstatné, že skladovatel nemá právo nakládat se zbožím jako vlastník, což znamená, že toto zboží nemůže prodat jménem a na účet vlastníka konečnému příjemci. Tato situace odpovídá pojetí přemístění obchodního majetku dle § 13 odst. 6 ZDPH, protože smyslem přemístění majetku je uskutečňování ekonomické činnosti plátce. Přemístění obchodního majetku se považuje za osvobozené v případě, že plátce doloží svému správci daně, že DPH bylo přiznáno v členském státě, do kterého bylo zboží přemístěno. Za tímto účelem se plátce musí k dani v příslušném členském státě registrovat. V opačném případě by přemístění zboží podléhalo tuzemské dani.

**Příklad:** Česká společnost A, plátce daně, dodává do Německa zboží, přičemž součástí podmínek spolupráce je zajištění dostatečného množství náhradních dílů v Německu. Konečnými příjemci zboží jsou jednotliví spotřebitelé v Německu, kteří však nejsou schopni najednou takové množství náhradních dílů odebrat. Česká firma proto uzavře s poskytovatelem skladování dohodu, na základě které skladovatel povede skladovou evidenci majetku a skladové služby. Současně bude vést evidenci zájemců o náhradní díly, které však nebude oprávněn v zastoupení za firmu A prodat. Jedná se tak o přemístění majetku plátce do Německa, která je spojena s povinností zaplatit v Německu daň.

Druhé pojetí uvažuje s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník na skladovatele, který je oprávněn zboží jménem vlastníka a na jeho účet prodat. V tomto případě nevzniká vlastníkově daňová povinnost, která přechází na skladovatele.

**Příklad:** Česká společnost A, plátce daně, dodává do Německa zboží, přičemž součástí podmínek spolupráce je zajištění dostatečného množství náhradních dílů v Německu. Konečnými příjemci zboží jsou jednotliví spotřebitelé v Německu, kteří však nejsou schopni najednou takové množství náhradních dílů odebrat. Česká firma proto uzavře s poskytovatelem skladování dohodu, na základě které skladovatel povede skladovou evidenci majetku a skladové služby. Současně bude uzavřena smlouva, na základě které přejde na skladovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník. V tomto případě se jedná o dodání zboží do jiného členského státu, tuzemské plnění bude osvobozeno od daně, kterou přizná skladovatel v Německu.

#### **4.1.7. Zapůjčení zboží do jiného členského státu**

Za zapůjčení zboží do jiného členského státu (§ 13 odst. 7 ZDPH) se považuje zapůjčení jinému obchodnímu partnerovi k výrobě dalšího zboží nebo poskytnutí služeb. Na rozdíl od operativního leasingu se jedná o bezúplatné poskytnutí zboží, během kterého nedochází k převodu práva na nakládání se zbožím na osobu, již bylo zboží zapůjčeno. Současně se ani nejedná o přemístění obchodního majetku, protože tento není k ekonomickým činnostem využíván vlastníkem.

**Příklad:** Česká osoba, plátce DPH, má ve vlastnictví nevyužitý tahač a německá firma vlastní návěsy na tahače, ale nemá dostatek tahačů pro jejich využití. Česká firma zapůjčí bezplatně na dobu šesti měsíců tahač této německé firmě, která jej bude využívat pro svoji podnikatelskou činnost. Po ukončení zápisné lhůty bude tahač vrácen zpět do Česka. Jedná se o zapůjčení náhradního dílu, které není předmětem daně.

#### 4.1.8. Dodání zboží s instalací nebo montáží

V některých případech je dodání zboží spojeno s jeho instalací či montáží. Rozhodující skutečnost je ta, zda osoba, která zboží dodává, je současně odpovědná za jeho montáž či nikoliv. Tato skutečnost má vliv na stanovení místa plnění, v případě dodání zboží s montáží či instalací není rozhodující skutečnost, zda odběrající osoba je či není registrována k dani, ale místo plnění se řídí místem, kde je či bude zboží instalováno<sup>9</sup>.

**Příklad:** Česká společnost A dodává přístroj německému partnerovi a ze smlouvy se zavazuje zajistit jeho instalaci. V tomto případě se plnění posuzuje jako dodání zboží s instalací, místem plnění bude podle místa instalace Německo.

V daňovém přiznání se dodání vykazuje jako poskytnutá služba. Pro stanovení osoby, která bude daň hradit, se posuzuje registrace této osoby k DPH ve státě dodání. V praxi nastávají dvě situace:

- odběratel je registrován k dani - lze uplatnit systém reverse charge a přenést daňovou povinnost na odběratele
- odběratel není registrován k dani – daň bude uplatněna vůči dodavateli, který je současně povinen se registrovat k dani ve státě dodání.

**Příklad:** Česká společnost A dodává přístroj německému partnerovi a ze smlouvy se zavazuje zajistit jeho instalaci. V tomto případě se plnění posuzuje jako dodání zboží s instalací, místem plnění bude podle místa instalace Německo a na dodání bude uplatněna německá DPH. Pokud je odběratel registrován v Německu k DPH, český dodavatel neuplatní daň na výstupu a německý odběratel přizná daň ve svém daňovém přiznání. Pokud registrován nebude, český dodavatel bude povinen hradit v Německu německou daň a bude to pro něj znamenat nutnost registrace k DPH v Německu.

System reverse charge není zde uplatněn ve smyslu přechýlení místa plnění dle DIČ objednatel, místo plnění se řídí místem, kde dochází k instalaci. Toto ustanovení se uplatňuje v případě, kdy odběratel je osoba z jiného členského státu, než je místo instalace zboží. I zde dochází k posuzování jeho registrace k dani.

**Příklad:** Česká společnost A dodává přístroj italskému partnerovi registrovanému v Itálii k DPH a ze smlouvy se zavazuje zajistit instalaci zboží v Německu. Místem plnění bude podle místa instalace Německo a na dodání bude uplatněna německá DPH. Každý členský stát v tomto případě uplatňuje DPH vůči osobě, která plnění uskutečnila. Český dodavatel proto vůči italskému odběrateli uplatní německou DPH a bude povinen se registrovat v Německu k DPH. Na tomto postupu by nezměnilo nic ani skutečnost, kdyby italský odběratel nebyl registrován k DPH.

<sup>9</sup> Více Zúnová Milena, 10/2004

Instalaci zboží lze zajistit i prostřednictvím jiné osoby, která může být jak z tuzemska tak z členského státu, kde bude instalace probíhat. Plnění mezi dodavatelem zboží a instalační (montážní) společností je samostatným plněním a je posuzováno jako služba na věci movité. Místem plnění na věci movité je dle § 10 odst. 4 ZDPH je místo, kde je služba poskytnuta, na dodání bude tak uplatněna daň příslušného státu.

**Příklad:** Česká společnost A dodává přístroj německému partnerovi, který je registrován v Německu k DPH a současně se zavazuje zajistit jinou společnost, která provede jeho instalaci. Touto společností bude jiný český plátc DPH. Tato firma se musí v Německu zaregistrovat k DPH a na výstupu uplatnit německou DPH, neboť místem plnění služby bylo Německo. Český dodavatel následně vyfakturuje německému odběrateli dodání zboží s instalací se zakalkulovanou uhrazenou německou daň. Místem plnění dodání zboží s instalací bude Německo a příjemce – německý partner-tuto daň uplatní.

#### **4.1.9. Přemístění majetku plátcem do jiného členského státu**

Pokud plátc přemístí do jiného členského státu zboží za účelem vykonávání vlastní ekonomické činnosti, považuje se toto přemístění, na rozdíl od přemístění v tuzemském pojetí, za plnění podléhající dani (§ 13 odst. 6 ZDPH). Toto plnění je osvobozeno od daně, pokud bude správci daně doloženo přiznání daně ve státě umístěného zboží (§ 64 odst. 4 ZDPH). Pokud by toto potvrzení nedoložil, jednalo by se o zdanitelné plnění, které by musel daňově přiznat a zdanit v tuzemsku.

Při realizaci podnikatelské činnosti dochází často k přesunům vlastního zboží plátce, se kterým ale není uskutečňována podnikatelská činnost. Takové případy zákonná úprava nepovažuje za přemístění majetku do jiného členského státu a tudíž s tímto přemístěním nespojuje vznik daňové povinnosti (§ 13 odst. 7 ZDPH).

**Příklad:** Česká společnost A provádí v Rakousku výstavbu průmyslového areálu. Za tímto účelem přemístí do Rakouska část stavebního materiálu (cement, prefabrikáty, stavební techniku atd.). Stavební materiál je použit k ekonomické činnosti v Rakousku, společnost A je tedy povinna z přemístěného majetku přiznat daň v Rakousku a její zaplacení doložit českému finančnímu úřadu.

#### **4.1.10. Zasilání zboží**

Za zasilání zboží se považuje dle § 18 ZDPH dodání zboží do jiného členského státu pro osoby, pro které takové pořízení není předmětem daně v členském státě pořízení. Mezi takové osoby patří zejména:

- právnické osoby, které nebyly zřízeny za účelem podnikání
- obce



- organizační složky státu
- osoby osvobozené od daně podle § 6 ZDPH

Za zasílání zboží se současně nepovažuje:

- dodání nových dopravních prostředků – místem plnění je členský stát pořízení
- dodání zboží s instalací či montáží – místem plnění je stát, kde k instalaci (montáži) dochází
- dodání plynu a elektřiny

V českém ZDPH není ustanovení upravující opačné postavení tj. dodání zboží osobou registrovanou k dani v jiném členském státě osobě v tuzemsku, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani.

Dle § 18 odst. 2 ZDPH je plátce, který dodává zboží do jiného členského státu, povinen se zaregistrovat k dani v tomto státě, pokud překročí tímto státem stanovený limit pro zasílání zboží. Dle české legislativy je pro zasílání zboží do tuzemska stanoven limit 35.000 EUR.

Příklad: Český plátce DPH dodává do Německa veřejnoprávnímu subjektu zboží. Plátci se za každou zásilku načítá limit, který má Německo stanovený pro zasílání zboží, a plátce uplatňuje českou daň na výstupu. Po překročení limitu je plátce povinen se zaregistrovat k dani v Německu a další zásilky zboží již podléhají německé dani, kterou odvádí německému správci daně.

#### **4.1.11. Zasílání zboží, které je předmětem spotřební daně, z tuzemska do jiného členského státu**

Před odesláním zboží, které bylo v tuzemsku uvolněno do volného oběhu po uhrazení spotřební daně, musí fyzická či právnická osoba s místem pobytu nebo sídla na daňovém území ČR tento úmysl předem oznámit místně příslušnému celnímu úřadu (§ 33 odst. 14 ZSD).

Dle § 33 odst. 15 má osoba zasílající vybrané výrobky fyzickým osobám s místem pobytu v jiném členském státě povinnost vést evidenci o zasílaných vybraných výrobcích a je povinna prokázat splnění podmínek pro zasílání těchto výrobků, které jsou stanoveny státem, do kterého tyto výrobky jsou zasílány. Tyto kroky jsou činěny zejména z důvodu nutnosti přiznání a uhrazení spotřební daně v místě spotřeby.

#### 4.1.12. Vykazování INTRASTAT

Do výkazů INTRASTAT se uvádějí údaje o odeslaném zboží bez ohledu na skutečnost, zda obchodní transakce je uskutečňována s osobou registrovanou k dani či neregistrovanou k dani v jiném členském státě. Současně není rozhodující ani kritérium, zda při realizaci transakce dochází k přechodu vlastnického práva či zda je transakce spojena s peněžní transakcí (stanovení a uhrazení úplaty).

Rozhodující hledisko pro vykazování je dle § 3 odst. 2 vyhlášky č. 201/2005 skutečnost, zda předmětné zboží opustilo území ČR či nikoliv. Zboží je předmětem hlášení pokaždé, když dojde k jeho přechodu přes hranice ČR.

Určitým problémem při některých operacích (např. při přemístění majetku) je doložení hodnoty odesílaného zboží. Při běžných obchodních transakcích je jedním z předkládaných dokumentů obchodní faktura, uvádějící přesnou hodnotu plnění. Při přemístění obchodního majetku či při zapůjčení zboží do jiného členského státu však obchodní faktura vystavována není, stanovení hodnoty převáděného majetku je tudíž předmětem kalkulace či odhadu stanoveného na základě např. fakturované hodnoty stejného či podobného zboží atd<sup>10</sup>

#### 4.2. Pořízení zboží z jiného členského státu

V souladu s § 16 odst. 1 ZDPH se pořízením zboží z jiného členského státu rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státu, pokud je toto zboží odesláno nebo přepraveno do tuzemska z jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

Aby takové pořízení zboží bylo předmětem daně, musí v souladu s § 2 odst. 1 písm. c) ZSD být pořízeno kromě jiného za úplatu. Základní postup se uplatní za následujících podmínek<sup>11</sup>:

1. kupujícím je osoba registrovaná k DPH v České republice
2. prodávajícím j osoba registrovaná k dani v jiném členském státě
3. zboží je fyzicky přemístěno z jiného členského státu do ČR

<sup>10</sup> Blíže Benda Václav – Tomíček Michal, str. 231 - 246

<sup>11</sup> Dle Benda Václav – Tomíček Michal, str. 10

#### 4. nejedná se o vícestranný obchod

Místem plnění je v souladu s § 11 odst. 1 ZDPH místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli. Pořizovatelem se má na mysli dle § 16 odst. 1 ZDPH osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, tzn. místem plnění je v těchto případech ČR.

Osobou povinnou k dani je český odběratel zboží, povinnost přiznat daň je stanovena § 25 ZDPH. Okamžik vzniku daňové povinnosti je vystavení daňového dokladu. Základem daně je u pořízení zboží úplata, kterou má dodavatel za takové plnění obdržet od pořizovatele či třetí osoby. Její výši je kupující si sám povinen si vypočítat a uvést v daňovém přiznání za zdaňovací období, kdy mu vznikla daňová povinnost.

Nárok na odpočet daně u pořízení zboží z jiného členského státu vzniká dle § 73 odst. 7 ZDPH nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém kupujícímu (plátcí) vznikla povinnost daň přiznat.

Za pořízení zboží je také považováno pořízení zboží právnickými osobami, která nebyly založeny za účelem podnikání, pokud takové osoby nepřekročí celkovou částku 10.000 EUR za rok kalendářní a předcházející. Plátcem daně se však mohou stát dobrovolně na základě své žádosti. Do výše uvedeného limitu se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží podléhajícího spotřební dani.

#### **Pořízení výrobků zatížených spotřební daní**

Stejně jako u dodání zboží je základním kritériem pro stanovení způsobu pořízení výrobků z jiného členského státu otázka spotřební daně. V praxi mohou nastat následující varianty pořízení vybraných výrobků zdaněných spotřební daní v jiném členském státě:

- a. klasickou dopravou
- b. zasíláním těchto vybraných výrobků
- c. vybraných výrobků uvedených do režimu podmíněného osvobození od daně.

#### **Pořízení vybraných výrobků zdaněných spotřební daní v jiném členském státě klasickou dopravou**

Spotřební daň ze spotřeby těchto výrobků předepisuje a vybírá členský stát, ve kterém dochází ke přímé spotřebě těchto výrobků.

Po uplatnění české spotřební daně při konečné spotřebě vybraných prostředků v tuzemsku je zcela nevýznamná skutečnost, zda dodávané zboží bylo zdaněno spotřební daní v jiném

členském státě. Podle § 9 odst. 3 písm. g) ZSD má pořizovatel povinnost tyto výrobky zdanit podle českých předpisů. V případě pořízení zdaněného zboží, které podléhá spotřební dani, z jiného členského státu, bude součástí pořizovací ceny tudíž i uhrazená spotřební daň v jiném členském státu. Po ukončení přepravy tohoto zboží a po přiznání české spotřební daně bude součástí základu DPH i česká uhrazená spotřební daň (§ 36 odst. 3 ZDPH).

Příklad: Český plátce DPH nakoupí v Rakousku kamión piva. Protože nemá oprávnění nakoupit toto zboží v režimu podmíněného osvobození, pořídí pivo za cenu bez DPH ale i s rakouskou spotřební daní. Prodejní cena piva bude tak zahrnovat spotřební daň a výpočet základu DPH v ČR bude tuto daň obsahovat také. V tuzemsku podnikatel přizná a zaplatí spotřební daň (bude mít povinnost zaregistrovat se u celního úřadu), zaplacená daň opět vstoupí do daňového základu pro DPH. Podnikatel potom může v Rakousku společně s rakouským plátcem spotřební daně nárokovat v souladu s tamními zákony navrácení spotřební daně zpět. Pokud ke vrácení dojde, bude nutné změnit i výši DPH, neboť dojde ke snížení základu daně.

#### Pořízení vybraných výrobků zdaněných spotřební daní v jiném členském státě zasláním těchto výrobků

Tento způsob pořízení předmětů podléhajících spotřební dani je využíván při pořizování vybraných výrobků fyzickou osobou (neplátcem DPH). ZSD předpokládá, že příjem vybraných výrobků v rámci zaslání nebude využit fyzickými osobami k podnikání. Ve znění ZSD tento požadavek není explicitně vyjádřen, lze jej dovozovat ze zákonné podmínky, že fyzickou osobou pro tyto účely bude jen neplátce DPH.

Věcně se jedná o pořízení zboží uvedeného do volného oběhu v jiném členském státě, které je zasláno fyzické osobě v tuzemsku cizí fyzickou či právnickou osobou (registrovanou k dani v jiné členské zemi). V tomto případě je zákonem stanovena povinnost přiznat a uhradit spotřební daň na území ČR (při uplatnění principu výběru spotřební daně v místě spotřeby). Tuto povinnost vykonává dodavatel prostřednictvím daňových zástupců (dle § 33 a 33a ZSD).

#### Pořízení vybraných výrobků uvedených do režimu podmíněného osvobození od daně

Vybrané výrobky v tomto režimu mohou přijímat tyto skupiny osob:

1. provozovatel daňového skladu dle § 20 ZSD
2. oprávněný příjemce – definovaný dle § 22 a 23 ZSD jako osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde se na základě povolení jednorázově

nebo opakovaně přijímá zboží v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu, které však nesmí tyto výrobky skladovat ani odesílat

3. daňový zástupce – osoba pověřená provozovatelem daňového skladu k veškerým činnostem spojenými se vznikem a dalším průběhem vlastnictví k vybraným výrobkům dle § 23a ZSD

Při pořízení zboží osvobozeného od DPH od osoby, která má uvedenu licenci k používání daňového skladu v jiném členském státě, povinnost k uhrazení SD v tuzemsku odpadá. Současně není zdaněn ani převoz těchto výrobků do jiných daňových skladů. Zdanění následně podléhá prodej tohoto zboží osobám, které nemají toto oprávnění. Současně s povinností uhradit spotřební daň potom na ně přechází povinnost uhradit DPH.

#### **4.2.1. Pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani**

Pro zdanění pořízení zboží mezi dvěma subjekty z členských států se uplatní princip reverse charge, který spočívá v tom, že na rozdíl od tuzemského dodání zboží neuplatňuje daň na výstupu prodávající v jiném členském státě (který toto dodání osvobozuje od daně), ale přenáší místo plnění a daňovou povinnost na kupujícího. Kupující v tuzemsku přizná daň ve vlastním daňovém přiznání a pokud splní všechny zákonné požadavky, tak uplatní nárok na odpočet daně.

#### **4.2.2. Pořízení zboží z jiného členského státu od osoby neregistrované k dani**

Pokud plátce DPH pořizuje zboží od neplátce z jiného členského státu, není splněn požadavek stanovený v § 16 ZDPH, který jasně určuje, že za pořízení zboží z jiného členského státu je považováno pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě. Pokud tento požadavek není splněn, není možné použít systém reverse charge a pořízením tohoto zboží nevzniká kupujícímu povinnost daň přiznat a uhradit.

#### **4.2.3. Pořízení zboží z jiného členského státu jako předání finančního pronájmu**

Pokud je předmětem obchodní operace finanční pronájem předmětu mezi dvěma plátcí DPH z různých členských zemí, jedná se z hlediska nájemce o pořízení zboží z jiného členského státu (dle § 16 ZDPH). Plné vlastnické právo na nájemce přechází sice až na konci

leasingového období, daňové období však respektuje období, ve kterém došlo k pořízení zboží. Daňová povinnost se vypočítá z celkové ceny, za kterou je zboží pronajato, následně měsíční splátky pronájmu již daní zatíženy nebudou.

Určení místa plnění se řídí obecným ustanovením platným pro pořízení zboží, považuje se za něj místo po ukončení přepravy. Osobou povinnou odvést daň je dle § 16 odst. 1 ZDPH nájemce leasovaného zařízení, který nabyl právo nakládat se zbožím.

Příklad: Český plátc DPH si pronajal od projmatele registrovaného v Německu obráběcí stroj na dobu 48 měsíců s měsíční splátkou 10.000 EUR. Český plátc přizná daň z daňového základu 480.000 EUR za zdaňovací období, kdy došlo k pořízení zboží. V toto zdaňovací období mu současně vzniká nárok na odpočet daně. Z jednotlivých splátek po zbytek doby leasingu se již daň neodvádí.

#### **4.2.4. Pořízení zboží za účelem uskladnění a následného prodeje (konsignační sklady)**

Dle Šesté směrnice EU je za pořízení zboží do konsignačního skladu považováno přemístění zboží osobou registrovanou k dani z jiného členského státu do tuzemska za účelem dalšího dodání zboží v tuzemsku, přičemž tato osoba nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání, ani provozovnu a není plátcem daně, neboť neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku.

V praxi nastávají dva případy tohoto pořízení, u kterých se daň přiznává už v okamžiku přemístění a nikoliv v době přechodu vlastnického práva<sup>12</sup>:

1. jestliže při přemístění zboží do tuzemska je současně převáděno na plátce právo nakládání jako vlastník, který může zboží svým jménem a na svůj účet prodat, jedná se o pořízení zboží plátcem, který má povinnost přiznat daň. Touto osobou bývá většinou skladovatel resp. provozovatel konsignačního skladu

Příklad: Do tuzemska jsou ve větší míře přemístěny náhradní díly k automobilům osobou registrovanou k dani v Německu. Konečný odběratel není znám, náhradní díly se tudíž musí skladovat. Provozovatel skladu, český plátc DPH, dostal od vlastníka zboží právo nakládat se zbožím jako vlastník tak, že bude jménem a na účet zastoupeného zboží prodávat. Tímto dochází k naplnění podmínek pro pořizování zboží a provozovatel skladu přizná daň za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží přemístěno.

---

<sup>12</sup> Dle ASPI 2006, str. 57 - 59

2. jestliže již v okamžiku dodání je znám konečný odběratel, kterému je zboží cíleně dodáváno ale který v určitý okamžik není schopen zboží odebrat a použít, přesto tento odběratel má povinnost přiznat daň

Příklad: Do tuzemska jsou ve větší míře přemístěny náhradní díly k automobilům osobou registrovanou k dani v Německu. Konečný odběratel je znám, náhradní díly však není schopen odebrat najednou. Vlastník převedl právo nakládat se zbožím na konečného odběratele a nikoli na českého provozovatele skladu. Daň tudíž za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží přemístěno, přizná a uhradí konečný odběratel.

Pokud by však při přemístění zboží nedošlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na provozovatele skladu či by nebyl znám konečný odběratel, došlo by dle Šesté směrnice k přemístění zboží do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, které by současně vznikla povinnost daňová a registrační.

Příklad: Do tuzemska jsou ve větší míře přemístěny náhradní díly k automobilům osobou registrovanou k dani v Německu. Náhradní díly jsou přemísťovány v množství vyžadujícím jejich skladování v tuzemsku. Pokud provozovatel skladu nebyl zmocněn vlastníkem k nakládání se zbožím (jeho prodejem) a ani není znám konečný odběratel, vzniká daňová povinnost vlastníkovu zboží, který je povinen se v tuzemsku zaregistrovat k dani a uhradit daňovou povinnost.

#### 4.2.5. Zapůjčení zboží z jiného členského státu

Základními charakteristickými znaky pro zapůjčení zboží je bezúplatnost a vrácení zapůjčeného zboží vlastníkovu po splnění obvyklého účelu. Samotná zákonná úprava nemá samostatné ustanovení v ZDPH, ale v § 16 odst. 6 ZDPH odkazuje na ustanovení § 13 odst. 7 ZDPH, kdy je obdobné zapůjčení zboží do jiného členského státu upraveno směrem od plátce k osobě registrované v jiném členském státě. Zcela logicky tak musí platit i opačně, tj. z jiného členského státu do tuzemska<sup>13</sup>. Pokud jsou splněny všechny výše uvedené předpoklady, nejedná se o zdanitelné plnění tudíž daňová povinnost zde nevzniká.

Příklad: Český plátce DPH se zabývá lisováním výrobků z plastu. Z důvodu přechodného nárůstu poptávky si zapůjčí od svého německého obchodního partnera registrovaného k dani lisovací stroj na dobu 3 měsíců. Zapůjčení bylo sjednáno jako bezplatné, český subjekt na tomto stroji vyráběl vlastní produkci a po uplynutí 3 měsíců stroj vrátil. V tomto případě nebyly splněny podmínky pro pořízení zboží (českému plátci nevzniklo k zboží právo nakládání), pronájem (zapůjčení je bezplatné) ani přemístění majetku do jiného členského státu (stroj využíval český subjekt ne německý vlastník). Z těchto důvodů daňová povinnost nevzniká ani jednomu z obou subjektů.

<sup>13</sup> ASPI 2006, str. 10

#### 4.2.6. Přemístění zboží plátcem z jiného členského státu do tuzemska

Dle § 16 odst. 5 ZDPH se za přemístění zboží z jiného členského státu považuje pořízení zboží tuzemským plátcem nebo jím zmocněnou osobou za účelem uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku. Patří se příklady, kdy<sup>14</sup>:

- zboží bylo plátcem v jiném členském státě zakoupeno nebo bylo tam vyrobeno nebo bylo dovezeno ze třetí země a dovoz byl v tomto státě ukončen
- bylo zboží pořízeno z dalšího členského státu do jiného členského státu a poté přemístěno do tuzemska

Zákonná úprava tímto opatřením čelí nákupům nebo dovozům z jiných členských států z důvodu nižší sazby daně. Ve všech uvedených případech totiž má plátce povinnost v tuzemsku přiznat daň, jako by se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu.

Příklad: Plátce nakoupí zboží v maloobchodě v jiném členském státě a prodávající neuplatní reverse charge, protože považuje svůj prodej zboží za dodání zboží bez přepravy a uplatní tedy na výstupu daň svého členského státu. Plátcí po přemístění tohoto zboží do tuzemska následně vzniká povinnost přiznání daně dle tuzemských právních předpisů.

Příklad: Plátce daně doveze zboží ze Švýcarska do Německa v Německu podá návrh na propuštění zboží do volného obchodu. Zboží se pak stane zbožím Společenství. Následně plátce přemístí zboží do tuzemska a vznikne mu daňová povinnost z titulu přemístění zboží.

#### 4.2.7. Přemístění majetku osobou registrovanou k dani do tuzemska, které není pořízením zboží

Při realizaci určitých obchodních transakcí dochází k situacím, kdy zboží zůstává ve vlastnictví osoby registrované k dani v jiném členském státě, ale musí být přemístěno do tuzemska. Přemístění obchodního majetku se tak netýká pouze plátce, ale i osoby z jiného členského státu. ZDPH v § 13 odst. 7 poskytuje takovému zboží úlevy z daňové povinnosti, tj. osobě registrované k dani v jiném členském státu nevzniká v tuzemsku z přemístění majetku daňová povinnost. Jedná se např. o:

- přechodné užití zboží v rámci poskytnuté služby
- pořízení zboží za účelem instalace nebo montáže,
- opravy zboží atd.

---

<sup>14</sup> Dle ASPI 2006, str. 62



Příklad: Osoba registrovaná k dani v Německu přemístí svůj majetek do ČR za účelem provedení opravy, kterou bude provádět registrovaný plátce daně v ČR. Po provedené opravě bude zboží vráceno do Německa. Zboží není předmětem daně, protože není v tuzemsku používáno k ekonomické činnosti a je vráceno zpět. Samostatnou daňovou povinností je proto pouze poskytnutí služby plátcem, tj. provedená oprava.

Mezi samostatné případy se v § 16 odst. 7 řadí nabytí vratného obalu z jiného členského státu za úplatu.

#### **4.2.8. Pořízení nového dopravního prostředku mezi členskými státy a tuzemskem**

Definice nového dopravního prostředku je uvedena v § 4 odst. 3 písm. A) a b) ZDPH. Při dodání tohoto dopravního prostředku nastávají z daňového hlediska níže uvedené situace<sup>15</sup>:

- při dodání plátcem daně do jiného členského státu osobě registrované k dani se uplatňuje reverse charge, jako u dodání každého jiného zboží
- při dodání plátcem do jiného členského státu osobě neregistrované k dani sice nemůže být systém reverse charge uplatněn, ale přesto dle § 19 odst. 4 může prodávající uskutečnit plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně s tím, že budou splněny v zákoně vymezené podmínky.
- při pořízení nového dopravního prostředku plátcem z jiného členského státu od neregistrované osoby se uplatní obdobný postup, plátce je povinen v tuzemsku přiznat daň
- pokud dopravní prostředek příležitostně dodá osoba neregistrovaná k dani do jiného členského státu, je oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně; tento nárok je však omezen co do výše daní, kterou by byl povinen platit plátce daně při dodání dopravního prostředku (§ 19 odst. 5 ZDPH)
- osoba, která není plátce daně, je v případě dodání dopravního prostředku povinna podat daňové přiznání a nést daňovou povinnost (§ 19 odst. 6 ZDPH).

---

<sup>15</sup> Dle Benda Václav – Tomíček Michal, str. 34 - 38

#### 4.2.9. Vykazování INTRASTAT

Z ustanovení přepisů upravujících statistiku vnitrounitního obchodu mimo jiné vyplývá, že do výkazů INTRASTAT se uvádějí údaje o přijatém zboží bez ohledu na skutečnost, zda obchodní transakce, při které zboží prokazatelně překračuje státní hranice ČR, je spojena s převod vlastnických práv či nikoliv a zda je úplatná či bezúplatná. Pokud je splněna základní podmínka vykazování, tzn. podmínka skutečné přepravy zboží se statutem Společenství, je pohyb zboží vykazován v systému.

Stejně jako v případě dodání zboží je nutné ohodnotit zdanitelné plnění, k čemuž jsou využívány především údaje z obchodních faktur. V případě pořízení zboží, které nejsou doprovázeny fakturami, představují zdroj ohodnocení odhady či cenové kalkulace.

V určitých případech se uplatňují výjimky z povinnosti sledovat a vykazovat pohyb zboží, který překročí hranice ČR. Tyto výjimky jsou zahrnuty v příloze Nařízení Komise (ES) 1982/2004 – jedná se např. o:

- přijímání nebo odesílání zboží za účelem jeho opravy

Příklad: Rakouská firma má ve vlastnictví zboží, které přepravuje do tuzemska a českému plátce daně, který ho bude opravovat. V takovém případě nebude česká firma uvádět přijetí zboží do INTRASTATU a ani nebude vykazovat následné vrácení do Rakouska.

- pořízení zboží, které je předmětem dočasných obchodních transakcí, tj. transakcí, u kterých doba zapůjčení nepřesáhne 2 roky

Příklad: Německý plátce DPH má ve vlastnictví nevyužitě zboží, které bezúplatně zapůjčí na dobu jednoho roku českému partneru, který ho bude využívat pouze pro vlastní potřebu. Zboží bude po jednom roce vrácen zpět do Německa. V tento okamžik není pohyb zboží do INTRASTATU zahrnut. Pokud by však doba výpůjčky byla stanovena na 3 roky, český odběratel by byl povinen toto zapůjčení hlásit a vykázat.

## 5. Oběh zboží mimo Společenství

Jednotlivé členské země a dohromady jako jednotné celní území vstupují do vztahů se třetími zeměmi, se kterými realizují zbožové obchody. S ohledem na existenci Celní unie aplikují ve vztahu k zemím stojícím mimo Společenství jednotnou celní politiku.

V mezinárodním obchodě se třetími stranami již rozlišujeme obchodně-zbožové vztahy na \_ dovoz a vývoz.

### 5.1. Dovozy zboží

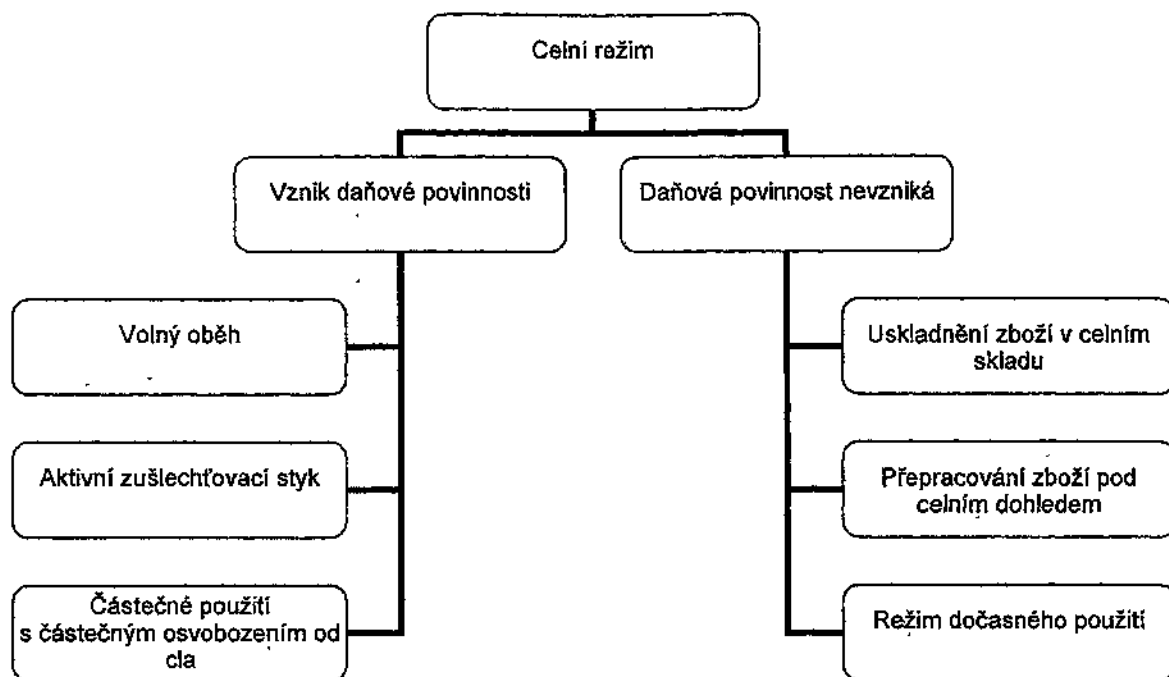
#### 5.1.1. Přímý dovoz zboží ze třetí země do tuzemska

Dovozem zboží se dle celních předpisů rozumí dopravení zboží ze třetích zemí na jednotné celní území Společenství. S ohledem na postavení ČR jako vnitrostátní členské země nemá ČR přímý kontakt s třetími zeměmi a zboží na její území tak vstupuje v celním režimu tranzitu. Na základě podaného celního prohlášení pak dochází k propuštění do celního režimu.

Celní režimy při dovozu zboží se z hlediska daně z přidané hodnoty rozlišují na dvě skupiny. Rozdělovacím kritériem je přitom skutečnost, zda při vpuštění zboží do celního režimu daňová povinnost vzniká či ne. Z tohoto hlediska třídíme celní režimy na<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Zpracováno z podkladů dle z ASPI 2006 str. 121 - 128



Celně schváleným určením se rozumí možné způsoby nakládání se zbožím:

1. propuštění zboží do navrhovaného celního režimu
2. umístění zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu
3. vzdání se zboží ve prospěch státu
4. zničení zboží pod dohledem celních orgánů
5. zpětný vývoz zboží z celního území Společenství

Při stanovení výše dovozního cla se zohledňuje tzv. původ zboží – země, odkud je dováženo. Společenství jako jednotné celní území poskytuje systém preferenčních cel ať již pro skupinu rozvojových zemí, tak i pro skupiny států vzniklou na základě smluvního ujednání.

Zboží je označeno jako dovozové tehdy, když překročí hranice Společenství. Při vstupu na je však puštěno do některého z celních režimů, přičemž ne každý režim znamená okamžitou daňovou povinnost. Například při vstupu na území může získat statut režimu tranzitu, ve kterém daňová povinnost nevzniká. Toto zboží poté může být předmětem přepravy mezi několika členskými státy, až ve státě konečného určení je vpuštěno do volného oběhu a teprve v tento okamžik vzniká daňová povinnost.

Místem plnění při dovozu zboží je tudíž území členského státu, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje na území Společenství s výjimkou situací, kdy:

- má postavení dočasně uskladněného zboží
- je umístěno do svobodného celního pásma nebo skladu
- je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo tranzit

je místem plnění území toho členského státu, ve kterém je příslušný režim ukončen.

Povinnou osobou je osoba, které je při dovozu zboží propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká daňová povinnost. Pro účely uplatnění ZDPH se za tuto osobu považuje osoba oprávněná učinit celní prohlášení podle článku 64 odst. 1 celního kodexu. Okamžik vzniku daňové povinnosti se určuje ve vazbě na tom, zda povinná osoba je či není plátcem DPH, do jakého režimu bylo zboží propuštěno, zda došlo k propuštění zboží na základě písemného Jednotného správního dokladu (dále jen „JSD“).

Pro celní a daňové účely je důležité stanovení celní hodnoty dováženého zboží, kterou je hodnota resp. cena, která byla nebo by měla být zaplácena za zboží. Pro určení této celní hodnoty se k ceně samotného zboží:

1. přičítají:
  - a. náklady na dopravu a pojištění
  - b. výlohy na nakládání, vykládání, manipulaci spojené s dopravou dováženého zboží až na místo, kde zboží vstupuje na celní území Společenství
2. nezapočítávají:
  - a. náklady na dopravu zboží po jeho příchodu na místo, kde vstoupilo na území Společenství
  - b. dovozní cla a jiné poplatky splatné na území Společenství při dovozu nebo prodeji zboží

Daňová povinnost vzniká dnem, kdy podle celních předpisů vzniká při dovozu celní dluh (§ 23 odst. 1 ZDPH) či nastávají další zákonem vymezené skutečnosti, a to:

- zboží vstupuje do vyjmenovaných celních režimů
- zboží bylo nezákonně dovezeno
- došlo k porušení podmínek dočasného uskladnění
- byly porušeny podmínky stanovené pro celní režim, do kterého bylo zboží puštěno

- nedošlo k vývozu zboží, které bylo uskladněno v svobodném celním skladu či pásnu

K určité harmonizaci postupů mezi dovozem zboží z třetího státu a pořízením z jiného členského státu došlo v oblasti daňových příznání. Dle nového znění DPH se v případě dovozu zboží z třetí země přesouvá splnění daňové povinnosti na dovozce. V praxi toto znamená, že daň již není vybírána prostřednictvím celních úřadů ale je přiznána a odvedena finančnímu úřadu. Přesun povinnosti na dovozce má obdobný efekt jako uplatňování systému reverse charge pro intrakomunitární dodávky. Přesun kompetence správy daní při dovozu na finanční úřad není neomezený, pravomoc je mu svěřena při vzniku daňové povinnosti v případech, kdy zboží se dostává do celního režimu spojeného se vznikem daňové povinnosti.

**Základ daně** při dovozu zboží obsahuje (§38 ZDPH):

1. základ pro vyměření cla, do kterého vstupuje část přepravy z místa nakládky ve třetí zemi do míst vstupu do Společenství
2. výše vyměřeného a skutečně vybraného cla
3. spotřební daně pokud se jednalo o výrobky podléhající spotřebním daním
4. vedlejší výdaje vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku, pokud nejsou započteny do základu pro vyměření cla

Příklad: Plátce daně uskutečňuje dovoz zboží ze Švýcarska do Brna formou kamionové dopravy. Do základu pro vyměření cla vstupují náklady na dopravu do místa vstupního celního úřadu Společenství, tj. např. Německa. Zbylá část nákladů na dopravu vstupuje do základu daně samostatně, neboť není dle Celního kodexu součástí základu pro vyměření cla. Tento postup znamená zvýšený nárok na vykazování dopravy, neboť plátce daně je musí rozlišovat náklady na dopravu mimo a uvnitř Společenství.

Stanovení základu daně při dovozu zboží se řídí § 38 ZDPH. Účinnost tohoto ustanovení byla bezprostředně svázána se vstupem ČR do Společenství k 1.5.2004. Tímto okamžikem začala být pro ČR závazná celní opatření Společenství, protože se stala členem Celní unie a přijala tak Celní kodex. Současně s Celním kodexem se tato oblast začala řídit příslušnými ustanoveními Šesté směrnice, která stanovuje rozsah položek vstupujících do výpočtu základu daně.

Podstatnou změnou platnou od 1.1.2005 byla změna mechanismu výpočtu daňové povinnosti a s tím spojená povinnost přiznat daň při dovozu. Jeho povinnosti spojené s dovozem se dělí na dvě části:

1. celní povinnost – odpovědnými orgány jsou celní úřady, vůči kterým dovozce vykazuje základ pro výpočet celního základu
2. daňovou povinnost – tuto deklaruje plátce daně vůči svému finančnímu úřadu s využitím údajů uvedených v JSD, který společně s dovozní fakturou tvoří doklady nutné ke stanovení daňové povinnosti

#### Další možnosti přímého dovozu do tuzemska

1. prodávající je z jiného členského státu – zboží pochází ze třetí země, je zakoupeno osobou registrovanou v členském státě, ale je dodáno a prodáno v tuzemsku. V tomto případě má dovozce (tuzemský plátce DPH) dvojí daňovou povinnost:
  - a. daň při dovozu podle faktury od prodejce ze třetí země
  - b. daň za pořízené zboží z jiného členského státu

V obou případech má plátce nárok na odpočet daně.

2. dovoz pro osobu z jiného členského státu nebo třetí země – většinou se jedná o zušlechťovací operace na zboží, které je následně vyvezeno nebo dodáno do jiného členského státu. Daňová povinnost se zde neřídí vlastnickým právem, ale navrženým celním režimem, nárok na odpočet daně lze uplatnit u zboží, které plátce nevládní, jestliže jej užil pro uskutečnění ekonomické činnosti.
3. dovoz přes členský stát do tuzemska – místem plnění při dovozu zboží nemusí být členský stát, do kterého vstupuje zboží při dovozu, protože (v případě zákonem vymezených celních režimů v § 12 odst. 2 ZDPH) je místem plnění členský stát, kde je celní režim, ve kterém nevzniká daňová povinnost ukončen.

#### 5.1.2. Dovoz s osvobozením od daně

U vybraných výrobků, na jejichž dovozu má buď stát bezprostředně zájem nebo by mohlo dojít k poškození dovozce, může dojít k osvobození od daně. Od daně jsou dle § 71 ZDPH osvobozena plnění<sup>2</sup>:

1. která jsou osvobozená od cla s výjimkou plnění stanovených v § 71 odst. 1 ZDPH

---

<sup>2</sup> Dle Benda Václav – Tomíček Milan

2. u kterých je osvobozeno dodání zboží v tuzemsku
3. vráceného zboží osobě, která ho vyvezla za předpokladu, že dojde k osvobození od cla
4. vůči osobám užívajícím diplomatické výsady a imunity
5. plátcům daně, kteří dovezou zboží do tuzemska v celním režimu tranzit a přeprava pokračuje do jiného členského státu, kde příjemcem je osoba registrovaná k dani v jiném členském státu
6. spočívající v přemístění obchodního majetku v souvislosti s přesunem podnikání ze třetí země do tuzemska – nesmí se však jednat o plnění uvedená v § 51 ZDPH osvobozená od daně bez nároku na její odpočet
7. ostatní:
  - a. dovoz laboratorních zvířat, biologických a chemických látek
  - b. dovoz zboží pro státní a dobročinné osoby realizovaný institucemi, které mají za hlavní předmět činnosti vzdělávání nebo pomoc postiženým osobám
  - c. dovoz pomocného materiálu k uskladnění a ochraně zboží při přepravě
  - d. dovoz vratných obalů

### **5.1.3. Dovoz do celních režimů, u kterých nevzniká daňová povinnost**

Důvodem pro vymezení skupiny dovozů, u kterých nevzniká daňová povinnost, je umožnit odklad fiskálních povinností u některých druhů operací se zbožím. Věcně se jedná zejména o zboží, na kterých je v tuzemsku prováděna nějaká operace (přepřacování, zušlechťování, skladování) a které je následně dodáno nebo vyvezeno. Uplatnění daňové povinnosti při vstupu a její následná refundace při výstupu by znamenaly neúčelně vynaložené náklady (např. administrativní) jak plátců tak správce daně.

Celní režimy, u kterých nevzniká daňová povinnost, nejsou vyjmenovány v ZDPH, pro jejich vymezení je nutné použít celních předpisů, dle kterých mezi ně patří:

1. režim tranzit
2. uskladnění zboží v celních skladech
3. aktivní zušlechťovací styk v systému podmíněném
4. přepřacování zboží pod celním dohledem



## 5. dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla

Pro režim tranzit je určující vstup zboží na území Společenství a dodání na místo určení příslušnému celnímu úřadu.

Příklad: Zboží původem USA je lodní dopravou dovezeno do Hamburku, kde vstupuje na členské území a zahajuje režim transportu, který u celního úřadu v Praze, který je místně příslušný dle sídla dovozce. Zde po vpuštění do volného oběhu vzniká daňová a celní povinnost.

Ačkoliv se po celou dobu režimu tranzitu jedná o osvobození od daňové povinnosti, není vyloučen prodej předmětného zboží před ukončením tohoto režimu. V případě jeho prodeje však dochází k daňovému plnění – dodání zboží v tuzemsku – které jako takové podléhá daňové povinnosti na výstupu. Povinnost se stanoví z celé částky hodnoty zboží, nikoliv pouze z přírážky (rozdílu prodejní a nákupní ceny). Dochází tak k paradoxní situaci, neboť dovozci (prodejci) dosud nevznikla daňová povinnost při dovozu zboží, ale je povinen uplatnit daň na výstupu. Daňová povinnost po ukončení režimu tranzitu tak přechází na nabyvatele, který je naopak zatížen dvojnásobným daňovým břemenem.

V režimu uskladnění v celním skladu nedochází k daňové povinnosti během celé doby jeho trvání. Při prodeji zboží ve skladu však dochází ke stejným skutečnostem jako v případě prodeje zboží v režimu tranzitu – prodej je považován za zdanitelné plnění.

Osvobození při režimu aktivního zušlechťovacího styku je podmíněno následným vývozem či dodáním do jiného členského státu, v případě porušení této podmínky dochází nejen k uplatnění daně a cla, ale současně i k sankcím ze strany celních orgánů.

Dočasné použití zboží má za výhodu časové odložení uplatnění daně, které nastává ke konci uplatnění tohoto režimu, v případě trvání delší než 34 měsíců v posledním měsíci této lhůty. Daňová povinnost je vyměřena ve stejné výši, ve které by byla uplatněna v případě uvolnění zboží do volného oběhu, tento režim má tudíž pouze krátkodobý finanční efekt na plátce.

### 5.1.4. Propuštění zboží do celního režimu v jiném členském státě

Tento režim prakticky umožňuje plátcí (dovozci) přemístit zboží do kteréhokoliv členského státu v režimu odkládajícím daňovou povinnost, a v tomto členském státě ho následně ukončit propuštěním zboží do režimu, ve kterém vzniká daňová povinnost. Postup vychází z Celního kodexu Společenství, přičemž skutečnost, že EU je také celní unií, umožňuje plátcí (ale i neplátcí daně) být celním deklarantem v kterékoliv členské zemi. Pro deklaranta vždy

vyplývá daňová povinnost z dovozu v jiném členském státě, která je následně kompenzována:

1. možností uplatnit odpočet daně pro plátce registrovaného v zemi dovozu
2. možností požádat o vrácení daně pro neplátce daně v zemi dovozu

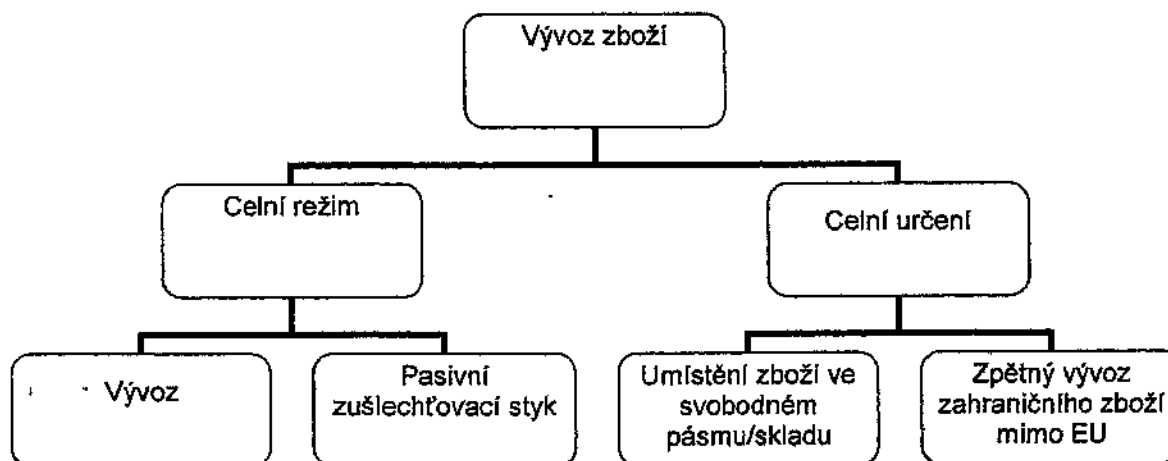
Příklad: Zboží původem USA je českým plátcem zaregistrovaným k dani v Německu zde propuštěno do režimu volného oběhu. Českému plátcovi vzniká nárok na odpočet daně. Pokud by dovozcem byla osoba neregistrovaná k dani v Německu, měla by nárok na vrácení daně.

### 5.1.5. Dovoz zboží podléhající spotřební dani

Při dovozu vybraných výrobků vzniká povinnost přiznat spotřební daň a zaplatit dnem vzniku celního dluhu, pokud nebyly vybrané výrobky uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně.

## 5.2. Vývoz zboží

Vývozem zboží se dle celních předpisů Společenství rozumí dopravení zboží z jednotného celního území Společenství do třetích zemí. Dle celních předpisů lze vývoz realizovat níže uvedenou formou<sup>3</sup>:



<sup>3</sup> Sestaveno dle podkladů ASPI 2006, str. 157 - 160

**Režim vývozu** spočívá v dopravení zboží mimo území Společenství. Opuštění území členských států je většinou potvrzováno na vývozním celním prohlášení (JSD), který slouží jako daňový doklad, kterým vývozce prokazuje nárok na osvobození od DPH s nárokem na odpočet nebo na vrácení DPH nebo zaplacených spotřebních daní. Z hlediska českého ZDPH není JSD jediným důkazním prostředkem o opuštění území Společenství, pro doložení lze použít jakýkoliv doklad, který věrně prokáže skutečnost, že vyvážené zboží opustilo území Společenství.

Celní režim pasivního zušlechťovacího styku umožňuje provést na vyvezeném zboží zpracovatelské operace a zboží dovést zpět na území Společenství. Z ekonomické podstaty se jedná o dovoz práce. Při zpětném dovozu se však toto zboží již považuje za zahraniční, na jehož dovoz se uplatňují všechna cla, daně a poplatky, i když mohou být vyměřeny jiným způsobem, než u zboží dováženého ze třetích zemí.

Fungování svobodných celních pásem či skladů na území Společenství je upraveno Celním kodexem. Fakticky se jedná o celní území Společenství, které je odděleno od ostatního území; na zboží, které je do něj dodáno, se vztahují všechny výhody udělované vyváženému zboží. Dle ZDPH je umístění zboží do tohoto skladu spojeno s osvobozením od daně s nárokem na odpočet.

Vyskladnění zboží ze svobodného skladu se realizuje třemi způsoby:

1. vrácením do tuzemska – spojeno s daňovou povinností, neboť na vrácení se pohlíží jako na dovoz zboží
2. dodáním do jiné členské země
3. vývoz mimo území Společenství na základě propuštění do celního režimu vývozu, který je po doložení opuštění území společenství osvobozen od daně

### **5.2.1. Přímý vývoz do třetí země**

Vývozem zboží se rozumí jeho propuštění do celních režimů vývozu nebo pasivního zušlechťovacího styku bez ohledu na osobu kupujícího, kterým může být i jiná osoba z členského státu. Vývoz je osvobozen od daně s nárokem na odpočet (dle § 66 ZDPH) za předpokladu doložení jeho faktického uskutečnění mimo území Společenství. Dopravu může zajišťovat jak vývozce tak kupující, jestliže nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu ani místo pobytu.

Příklad: Tuzemský plátce daně prodává zboží osobě z jiného členského státu, která však požaduje jeho dodání do třetí země. Dopravu si zajistí kupující formou uzavření smlouvy se spedičím z třetí země. Po potvrzení vývozu na JSD je tento vývoz osvobozen od daně.

Problematickým bodem doložení vývozu je potvrzení o opuštění území Společenství. Tuzemským vývozním daňovým dokladem je JSD, ne všechny právní úpravy členských zemí však stanovují povinnost potvrzovat celní doklady vystavené v jiných členských státech. S ohledem na geografickou polohu ČR se čeští vývozci s tímto problémem setkávají takřka nepřetržitě a musejí spoléhat na postupy celních orgánů v ostatních členských státech. Pokud nedojde k potvrzení výstupu celním orgánem, připouští sice český ZDPH možnosti doložení vývozu i jinými blíže nespecifikovanými důkazními prostředky.

Příklad: Plátce vyvezl zboží do třetí země a výstup zboží je na JSD potvrzen vnitrostátním celním úřadem, který rozhodl o režimu vývozu, a na základě sdělení výstupního pohraničního celního úřadu členského státu, ze kterého zboží vstoupilo na území třetí země. Plnění je osvobozeno od daně a plátce může nárokovat odpočet daně.

### **5.2.2. Přímý vývoz zboží do třetí země osobě z jiného členského státu**

S ohledem na znění § 66 ZDPH není pro osvobození od daně rozhodující osoba kupujícího, kterým může být i osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Podstatné pro uznání vývozu je přechod zboží přes hranice Společenství.

Příklad: Plátce dodává zboží osobě registrované k dani v Německu, tato osoba nárokuje dopravení zboží do Švýcarska. Plátce podává vývozní JSD a zajistí dopravu prostřednictvím spediční firmy. Vývoz je fakturován na německého odběratele. Vývoz je v souladu s § 66 ZDPH, protože dochází k výstupu zboží do třetí země.

### **5.2.3. Vývoz zboží přes členský stát do třetí země**

Vývoz zboží pozemní přepravou z ČR je vždy uskutečňován přes některý členský stát. V tomto státě nemusí mít zboží vždy statut tranzitu, ale může být propuštěno do jiného celního režimu, přičemž vývoz může následovat s časovým zpožděním. V praxi se jedná o situaci, kdy je zboží v jiném členském státě buď skladováno nebo zušlechťováno pro další vývoz.

Z hlediska českého ZDPH je rozhodující pro uznání osvobození od daně rozhodnutí tuzemského celního orgánu o propuštění do režimu vývoz. Od tohoto okamžiku je vývoz osvobozen od daně, ale pro uvedení vývozu do daňového přiznání není podstatné datum propuštění zboží do režimu vývoz, ale datum, kdy zboží vstoupilo do třetí země.

Příklad: Plátce vyváží zboží do Švýcarska, ale zboží musí být uskladněno v Německu po dobu, než si švýcarský odběratel uvolní skladovací kapacitu. Plátce podá tuzemskému celnímu úřadu vývozní JSD, zboží je dopraveno do Německa, kde bude propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu. Po nějaké době dojde k vývozu do Švýcarska.

Plátce uveden vývoz do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém zboží vstoupí do třetí země, ale vývoz je osvobozen od okamžiku, kdy bylo zboží propuštěno do režimu vývozu, takže platba za zboží není platbou za zdanitelné plnění. Na vývozním JSD podaném v tuzemsku musí být potvrzeno vystoupení zboží ze Společenství.

#### **5.2.4. Vývoz do různých celních režimů**

Pro osvobození od daně je důležitý výstup zboží z území Společenství a druh vývozního režimu na tuto skutečnost nemá vliv, pokud v konečném důsledku vede k opuštění území Společenství. Vedle režimu vývozu je tak možné vývoz realizovat v režimech pasivního zušlechťovacího styku nebo aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení.

#### **5.2.5. Vývoz z jiného členského státu**

Dle § 66 ZDPH lze vývoz zboží uskutečnit také přepravením do jiného členského státu a podáním návrhu na režim vývozu v jiném členském státu. Předpokladem však zůstává vystavení a potvrzení JSD, který může dle Celního kodexu vystavovat kterékoliv osoba se sídlem ve Společenství. Jestliže však zboží není v tuzemsku propuštěno do režimu vývozu ani dalšího režimu, není pod celním dohledem a přepravení zboží mezi členskými státy by mohlo být považováno za přemístění obchodního majetku. V ZDPH však není tato situace popsána a záleží pak na jednotlivých finančních orgánech, jak toto přemístění budou posuzovat. Pokud po přesunu zboží bude následovat jeho vývoz, budou splněny podmínky dle § 66 ZDPH a přesun zboží mezi členskými státy nebude považován za přemístění obchodního majetku.

Příklad: Plátce převezl zboží do Německa v režimu tranzit, kde následně podal JSD s návrhem na propuštění do režimu vývoz a vyvezl zboží do Švýcarska. Převoz zboží nebude považován za přemístění majetku, neboť přemístění bylo součástí režimu vývozu. Do daňového přiznání plátce uvede vývoz zboží a doloží tiskopisem JSD vystaveného v Německu s potvrzeným výstupem do třetí země.

### **5.2.6. Umístění vyváženého zboží do svobodného skladu nebo svobodného pásma**

Jako vývoz je považováno i umístění zboží do svobodného celního pásma či skladu. Celní sklady či pásma jsou z daňového hlediska považovány za tuzemsko a zboží do nich umístěná získávají statut vyvezeného.

Příklad: Plátce daně umístí svoje zboží v listopadu 2006 do svobodného celního skladu. Toto zboží bude v lednu 2007 vyvezeno do USA. Plátce uvede umístění zboží jako vývoz do daňového přiznání za měsíc listopad 2006, skutečný vývoz v lednu 2007 již uvádět do daňového přiznání nebude.

Zboží umístěné ve svobodném celním skladě může být prodáno. Tento prodej je považován za dodání zboží v tuzemsku a je dle § 68 odst. 15 ZDPH považován za osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně.

## 6. Závěr

Vstupem ČR do Evropské unie v květnu 2004 se naše republika stala členem velkého integračního celku, v jehož rámci dochází k vytváření společného trhu zboží, služeb, kapitálu a pracovní síly. Tomuto účelu je podřízena většina rozhodnutí učiněných na úrovni Společenství.

Daňové systémy z historického hlediska představovaly silnou část autonomie jednotlivých států, pomocí daní, cel a poplatků spojených se zahraničním obchodem jednotlivé státy tvořily vlastní politiku při sledování svých partikulárních cílů. Tvorba jednotné daňové a celní politiky tak naráží na určitou strnulost a setrvačnost a bude proto časově náročnější operací.

Vytvořením celní unie a jednotného celního prostoru padly bariéry vzájemného obchodu mezi členskými státy Společenství, současně v otázce celní politiky dokáže samo Společenství při rozhodování vystupovat rozhodně a může se tak vzepřít zejména silnému obchodnímu tlaku USA a Číny.

V daňové oblasti k harmonizaci daňových systémů jednotlivých členských států dochází pozvolně. Hlavním důvodem pomalého postupu harmonizace je zejména obava jednotlivých členských států ze ztráty vlastní daňové autonomie, díky které by ztratily významné nástroje fiskální politiky, mezi které daně bezesporu náleží. Pokud bychom hodnotili kroky učiněné v jednotlivých oblastech, tak k vyššímu stupni harmonizace dochází prozatím v oblasti daní nepřímých (obratových a akcízů) než u daní přímých (příjmových) především z toho důvodu, že v prostředí globalizovaného trhu nejde dlouhodobě udržet principiálně odlišné daňové postupy.

V oblasti daní nepřímých významný počín znamenalo přijetí Šesté směrnice a její uplatňování do národní legislativy jednotlivých členských zemí. Ale ani tento proces není ukončen, resp. zbývá hodně oblastí, které je nutné harmonizovat. Jednou z klíčových otázek je sjednocení sazeb daně z přidané hodnoty, neboť členské státy intenzivně využívají přechodného režimu a možnosti stanovit si vlastní daňové sazby.

Z důvodu pomalé a nejednotné implementace Šesté směrnice bylo přijato Nařízení Rady ES č. 1777/2005 a v budoucnu není vyloučeno, že další nařízení jednotně upravující dílčí oblasti budou vydávána. Tento trend však vidím jako nepříliš perspektivní a přínosný, neboť na příkladu Nařízení Rady č. 1777/2005 vidíme, že konkrétní vymezení oblastí, kde předpis takové právní síly působí, může vést k izolaci jednotlivých aspektů a přílišné formalizaci.

Účinnějším tlakem na jednotlivé vlády členských zemí ve smyslu přijímání a uplatňování principů Šesté směrnice by určitě konečný výsledek byl příznivější.

Jak jsem uvedl výše, jednotná daňová politika by měla zjednodušovat vzájemný intrakomunitární obchod, leč v některých případech nabývám pocitu, že dochází právě k opačnému jevu – komunitární úprava nepřímých daní vede k vyšší náročnosti procesu daňového přiznání. Příkladem tohoto je neustálé uplatňování principu spotřeby při výběru daně. Jeho uplatňování neustále vyžaduje udržování přehledu o realizovaných obchodech – zejména dodání event. pořízení zboží z jiných členských států. V rámci tuzemského obchodu je většinou každý výstup zdanitelným plněním, výběr daní je tak po administrativní stránce mnohem jednodušší než v případě dodání zboží, kde v určitých případech dochází k osvobození od daně na výstupu. Celý proces je složitý jak pro výrobce/prodávajícího tak i pro příslušný finanční úřad. Výrobce je nucen sledovat osobu svého partnera, ověřovat jeho registraci v jednotlivých členských státech. Jsem přesvědčen, že přechod na princip původu, tj. uplatňování daně ve státě jeho vzniku, by ulevil nejen podnikům samotným ale hlavně státní správě.

Současně kontraproduktivně působí nařízení ohledně zdaňování přemísťování majetku mezi jednotlivými členskými státy, kdy jak podnik, tak i finanční úřad musí jako hlavní kritérium sledovat ekonomické využití majetku. Pokud ho plátce přesune a v zemi přesunu majetek nevyužívá k ekonomické činnosti, jedná se o osvobozené plnění. V praxi však nastávají případy, kdy velké mezinárodní společnosti převádějí mezi svými pobočkami velké objemy majetků, které využívají pouze příležitostně. Sledování jeho použití je administrativně velice náročný proces, pravidelné měsíční hlášení finančnímu úřadu ohledně jeho využití by zabralo poměrně velkou kapacitu zaměstnanců firem i zaměstnanců státní správy. Kvůli značnému rozsahu celé agendy jsem se blíže nevěnoval technickým náležitostem spojenými s pohybem zboží a platbou daní. V rámci Společenství funkční systém INTRASTAT znamená jeden z nejdůležitějších pilířů pro zlepšení informovanosti v dalších letech.

Z hlediska daňového systému ČR nevidím nutnost velkých úprav DZPH, který byl již několikrát v souvislosti s výkladem Šesté směrnice novelizován. Dle mého názoru by však měl pokračovat proces postupného přebírání celkové filozofie Šesté směrnice a měly by být odstraněny kolizní záležitosti, neboť v určitých případech by ČR mohla čelit žalobám z titulu uplatnění přímé účinnosti Šesté směrnice. Rozdíly mezi národní a komunitární legislativou nejsou zas tak výrazné, aby nemohlo dojít ke shodě stanovisek a postupů. V oblasti sjednocování daňových sazeb nevidím nutnost činit žádné kroky, neboť národní úprava odpovídá aktuálním doporučením ze strany Společenství.



## 7. Použité prameny

### Publikace:

1. ASPI: Mezinárodní obchod, ASPI 2006
2. Benda Václav – Tomíček Milan: DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží, BOVA POLYGON 2006
3. Brejcha Petr : DPH v Evropském společenství, CENTURY CZ 2004
4. Rambousek Jan: Nový zákon o DPH platný od vstupu ČR do EU, ASPI 2004
5. Šíroky Jan: Daně v Evropské unii, Linde Praha 2006

### Články, vědecké statě:

1. Benda Václav: Osvobození od DPH bez nároku na odpočet daně, Daně a právo v praxi 12/2004
2. Dráb Ondřej: Vstup do Evropské unie a daně, Daně a právo v praxi 4/2004
3. Landgráf Ondřej: Komunitární právo a zákon o DPH, Daně a právo v praxi 10/2005, 11/2005
4. Masná Dagmar: Uplatňování DPH po 1. květnu 2004, Daně a právo v praxi 5/2004
5. Zúnová Milena: Dodávání a pořizování zboží v rámci Evropské unie, Daně a právo v praxi 6/2004
6. Zúnová Milena: Přemístění obchodního majetku do a z jiného členského státu EU, Daně a právo v praxi 9/2004
7. Zúnová Milena: Dodání zboží s instalací nebo montáží, Daně a právo v praxi 10/2004
8. Zúnová Milena: Uplatňování DPH u konsignačních skladů, Daně a právo v praxi 11/2004
9. Zúnová Milena: Přímý účinek Šesté směrnice, Daně a právo v praxi 5/2005
10. Zúnová Milena: Nařízení Rady č. 1777/2005, Daně a právo v praxi 6/2006
11. Karvánek Jiří: Zpracování výkazů INTRASTAT, Daně a právo v praxi 9/2005