

Č. j. 181 - 90 891/1997
1998

V Praze dne 20. února

Vyřizuje : Ing. Drápela, 2269
JUDr. Galočík, 2575

Pokyn D - 168

Uplatňování daně z přidané hodnoty v mezinárodní přepravě osob, zboží a peněz a u služeb s ní souvisejících.

Mezinárodní přeprava osob, zboží a peněz a služby s touto přepravou související jsou upraveny v § 47 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“).

I. Mezinárodní přeprava

Mezinárodní přeprava osob, zboží a peněz, pokud splňuje podmínky stanovené v § 47 odst. 1, 2 a 7, je osvobozena od povinnosti uplatnit daň na výstupu se zachováním nároku na odpočet daně na vstupu.

a) Mezinárodní přeprava zboží a peněz

- 1) Za součást mezinárodní přepravy zboží a peněz v silniční a železniční dopravě se nepovažuje přeprava dopravním prostředkem mezi dvěma místy v tuzemsku, pokud není uskutečňována osobou, která mezinárodní přepravu uskutečňuje nebo zprostředkovává.
- 2) Za mezinárodní přepravu zboží a peněz se, podle § 47 odst. 1 zákona, nepovažuje přeprava z místa v tuzemsku do svobodného celního skladu nebo svobodného celního pásma a naopak a mezi svobodnými celními sklady nebo svobodnými celními pásmy, protože tato přeprava se považuje za přepravní službu s místem plnění v tuzemsku a přepravní doklad, kterým plátce dokládá podle § 47 odst. 7 zákona, oprávněnost osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu u mezinárodní přepravy, není potvrzen pohraničním celním úřadem.
- 3) Za mezinárodní přepravu zboží a peněz se nepovažuje přeprava mezi dvěma soukromými nebo veřejnými celními sklady nebo mezi soukromým a veřejným celním skladem a místem, kde je zboží propuštěno do tuzemska a naopak, protože přepravní doklad není potvrzen pohraničním celním úřadem a nesplňuje podmínky stanovené v § 47 odst. 7 zákona.
- 4) Za mezinárodní přepravu zboží a peněz se nepovažuje přeprava do zahraničí prováděná prázdným dopravním prostředkem za účelem dovozu zboží, ale dovoz zboží se z různých důvodů neuskuteční a dopravní prostředek vstupuje zpět do tuzemska

prázdný. Při této „přepравě“ nejsou splněny podmínky stanovené v § 47 odst. 1 zákona a plátce nemá přepravní doklad potvrzený pohraničním celním úřadem a nesplňuje podmínky stanovené v § 47 odst. 7 zákona.

5) Pokud je přeprava do zahraničí uskutečňována podle odst. 4 této části pokynu a zpět do tuzemska je dováženo zboží, je celá přeprava považována za mezinárodní přepravu zboží podle § 47 odst. 1 zákona a je osvobozena od povinnosti uplatnit daň na výstupu. Přepravní doklad bude potvrzen pohraničním celním úřadem pouze při dovozu zboží.

6) Pokud je zboží vyvezeno do zahraničí a zpět do tuzemska vstupuje dopravní prostředek prázdný, je celá přeprava považována za mezinárodní přepravu zboží podle § 47 odst. 1 zákona a je osvobozena od povinnosti uplatnit daň na výstupu. Přepravní doklad bude potvrzen pohraničním celním úřadem pouze při vývozu zboží.

7) Přepravním dokladem se rozumí doklad, který se váže k dopravnímu prostředku nikoliv ke zboží (např. záznam o provozu vozidla, stazka, puťovka, příkaz k jízdě, mezinárodní nákladní list, přechodový seznam) přičemž použitá forma nebo druh je ponechána na rozhodnutí dopravce. Tento doklad potvrzuje na požádání dopravce pohraniční celní úřad a to bezprostředně při přestupu státních hranic.

8) Přepravní doklad podle odstavce 7 této části pokynu je nezbytnou podmínkou pro vznik nároku na uplatnění osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu u uskutečněné mezinárodní přepravy zboží a peněz a proto musí zůstat v držení osoby, která přepravu uskutečňuje.

9) Daňovým dokladem u mezinárodní přepravy zboží a peněz je podle § 47 odst. 7 zákona běžný daňový doklad podle § 12 odst. 2 zákona. Tento daňový doklad je plátce, pokud mezinárodní přepravu zboží a peněz uskutečňuje ve prospěch jiného plátce daně, podle § 12 odst. 1 povinen vyhotovit a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne.

b) Mezinárodní přeprava osob

1) Za součást mezinárodní pravidelné přepravy osob v silniční a železniční dopravě se nepovažuje přeprava osob dopravním prostředkem mezi dvěma místy v tuzemsku.

2) Mezinárodní pravidelnou přepravou osob po železnici podle § 47 odst. 1 a 2 zákona se rozumí přeprava schválená podle grafikonu odsouhlaseného železnicemi zúčastněnými na přepravě.

3) Mezinárodní pravidelnou autobusovou přepravou osob podle § 47 odst. 1 a 2 zákona se rozumí linková osobní doprava podle jízdního řádu linkové osobní dopravy schváleného ministerstvy dopravy států, po jejichž území se tato přeprava uskutečňuje.

4) Mezinárodní pravidelnou leteckou přepravou osob podle § 47 odst. 1 a 2 zákona se rozumí let za úhradu pro otevřenou cestující veřejnost, který je prováděn podle pravidelného letového řádu schváleného ministerstvem dopravy.

5) Přepravním dokladem u pravidelné mezinárodní přepravy osob po železnici podle odst. 2 této části pokynu se rozumí přechodový seznam.

6) Přepravním dokladem u mezinárodní pravidelné autobusové přepravy osob podle odst. 3 této části pokynu se rozumí záznam o provozu vozidla.

7) Mezinárodní nepravidelná přeprava osob podle § 47 odst. 6 zákona podléhá zdanění ve výši snížené sazby daně a to za celou uskutečňovanou přepravu, tj. jak za její tuzemskou tak i zahraniční část.

8) Za úhrady mající charakter poplatků a daní v zahraničí podle § 47 odst. 6 zákona, které plátce uskutečňující nepravidelnou mezinárodní přepravu osob uvádí mimo základ daně se nepovažují např. výdaje za čerpání pohonných hmot a diety řidičů.

9) Plátce daně uskutečňující mezinárodní nepravidelnou přepravu osob může samostatně, mimo základ daně, účtovat úhradu za zdanitelná plnění v tuzemsku osvobozená od daně (např. pojištění) při splnění podmínek stanovených v § 14 odst. 12 zákona.

10) Daňovým dokladem u mezinárodní přepravy osob je podle § 47 odst. 7 zákona doklad o zaplacení podle § 12 odst. 7 zákona (např. letenka, jízdenka) nebo běžný daňový doklad podle § 12 odst. 2 zákona. Tento daňový doklad je plátce, pokud mezinárodní přepravu osob uskutečňuje ve prospěch jiného plátce daně, podle § 12 odst. 1 zákona povinen vyhotovit a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne.

II. Služby související s mezinárodní přepravou

Služby související s mezinárodní přepravou osob, zboží a peněz podle části I. tohoto pokynu, pokud splňují podmínky stanovené v § 47 odst. 3, 4 a 8, jsou osvobozeny od povinnosti uplatnit daň na výstupu se zachováním nároku na odpočet daně na vstupu.

1) Za služby související s mezinárodní přepravou se považují služby, které jsou bezprostředně spjaty s provedenou mezinárodní přepravou a bez kterých by tato přeprava nemohla být uskutečněna (např. obstarání nebo zprostředkování přepravy, soustředění zboží, jeho přechodné skladování, balení, svoz, rozvoz, vyplnění a projednání celní deklarace, ubytovací a stravovací služby v mezinárodní železniční a vodní přepravě osob, stravovací služby v mezinárodní letecké přepravě osob apod.)

2) Služby uvedené v odst. 1 této části pokynu jsou osvobozeny od povinnosti uplatnit daň na výstupu pouze za předpokladu, že jsou poskytovány osobami, které mezinárodní přepravu, ke které se tyto služby vztahují, uskutečňují nebo zprostředkovávají, u stravovacích a ubytovacích služeb v mezinárodní přepravě osob i pokud jsou poskytovány osobami, které tyto služby poskytují.

3) Osoby, které mezinárodní přepravu zprostředkovávají a poskytují služby podle odstavců 1 a 2 této části pokynu jsou povinny doložit správci daně nárok na uplatnění osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu písemnou smlouvou o zprostředkování přepravy s osobou, v jejíž prospěch je mezinárodní přeprava uskutečňována. Za takovou smlouvu se považuje i smlouva rámcová, uzavřená na určité delší období, kdy poskytované služby během tohoto období a na základě této smlouvy, jsou součástí takové smlouvy.

4) Osoby, které mezinárodní přepravu uskutečňují a poskytují služby podle odstavců 1 a 2 této části pokynu jsou povinny doložit správci daně nárok na uplatnění osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu písemnou smlouvou o přepravě s osobou, v jejíž prospěch je mezinárodní přeprava uskutečňována, případně přepravním dokladem podle odstavce 7 části I písm. a) nebo odst. 5 a 6 části I písm. b) tohoto pokynu.

5) Osoby, které poskytují stravovací a ubytovací služby související s mezinárodní přepravou osob podle odstavců 1 a 2 této části pokynu dokládají nárok na uplatnění osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu písemnou smlouvou s osobou, která mezinárodní přepravu uskutečňuje.

6) Od povinnosti uplatnit daň na výstupu jsou osvobozeny také služby podle odst. 1 a 2 této části pokynu, poskytované plátcem daně ve veřejném celním skladu u zahraničního nebo českého zboží, které je do příslušného režimu propuštěno.¹⁾

7) Za službu související s mezinárodní přepravou osvobozenou od povinnosti uplatnit daň na výstupu se, při splnění podmínek stanovených v této části pokynu, považuje i odměna (provize) za zajištění celního dluhu. Samotné zajištění celního dluhu není z hlediska zákona považováno za zdanitelné plnění a jako takové se nezahrnuje do obratu rozhodného pro povinnou registraci plátce podle § 5 zákona.

8) Daňovým dokladem při poskytování služeb souvisejících s mezinárodní přepravou je běžný daňový doklad podle § 12 odst. 2 zákona. Tento daňový doklad je plátce, pokud tyto služby poskytuje ve prospěch jiného plátce daně, podle § 12 odst. 1 zákona povinen vyhotovit a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne. Daňovým dokladem, na základě kterého uvádí do daňového příznání plátce daně, poskytnuté služby související s mezinárodní přepravou, které tento plátce poskytuje např. zahraniční osobě nebo jiné osobě, která není plátcem daně, je doklad o zaplacení.

III. Vymezení subjektů a vystavování daňových dokladů

1) Plátce daně, který uskutečňuje mezinárodní přepravu na základě smlouvy o přepravě (dopravce), vystavuje plátcí v jehož prospěch je mezinárodní přeprava uskutečňována za své služby mezinárodní přepravy zboží a peněz a za poskytnutí služeb souvisejících s touto mezinárodní přepravou doklady s uvedením celkové ceny včetně všech přírážek, např. spediční přírážky apod. nebo doklady s uvedením cen za jednotlivá zdanitelná plnění, a to podle podmínek dohodnutých a uvedených ve smlouvě o přepravě. Na daňovém dokladu uvádí plátce sdělení, že se jedná o zdanitelné plnění osvobozené od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 47 zákona.

2) Plátce daně podle odst. 1 této části pokynu, který plní svůj závazek pomocí dalšího dopravce, tzn. nakoupí mezinárodní přepravu, od dopravce, který mezinárodní přepravu uskutečnil, a požaduje za tuto přepravu úhradu od jiných osob, vystupuje vůči těmto osobám, jako by mezinárodní přepravu uskutečňoval sám a uplatní osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu, a to i v případě, že nakoupenou mezinárodní přepravu prodává za cenu vyšší, než za kterou byla pořízena. Tento plátce daně není povinen dokladat osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu přepravním dokladem, neboť tento přepravní doklad zůstává v držení dopravce,

¹⁾ Pokyn D - 165 Uplatňování DPH u zboží a služeb v celních skladech, svobodných celních skladech a svobodných celních pásmech.

prostřednictvím kterého byl závazek splněn. Nárok na osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu doloží správci daně smlouvou s tímto dopravcem.

3) Plátce daně, který zprostředkovává mezinárodní přepravu na základě smlouvy o zprostředkování mezinárodní přepravy, vystavuje plátcí v jehož prospěch je

mezinárodní přeprava uskutečňována za své služby (zprostředkování přepravy), případně i za poskytnutí služeb souvisejících s danou mezinárodní přepravou doklady s uvedením celkové ceny nebo doklady s uvedením cen za jednotlivá zdanitelná plnění, a to podle podmínek dohodnutých a uvedených ve smlouvě o zprostředkování. Na daňovém dokladu uvádí plátce sdělení, že se jedná o zdanitelné plnění osvobozené od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 47 zákona.

4) Plátce daně, který obstarává (zprostředkovává) mezinárodní přepravu na základě zasílatelské nebo jiné obdobné smlouvy, vystavuje plátcí v jehož prospěch je mezinárodní přeprava uskutečňována za své služby (obstarání přepravy), případně i za poskytnutí služeb souvisejících s danou mezinárodní přepravou, doklady s uvedením celkové ceny nebo doklady s uvedením cen za jednotlivá zdanitelná plnění, a to podle podmínek dohodnutých a uvedených ve smlouvě. Na daňovém dokladu uvádí plátce sdělení, že se jedná o zdanitelné plnění osvobozené od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 47 zákona.

5) Plátcí daně, kteří mezinárodní přepravu neuskutečňují ani nezprostředkovávají, a poskytují služby, které by jinak byly považovány za služby související s mezinárodní přepravou podle § 47 zákona, osobám, které mezinárodní přepravu uskutečňují nebo zprostředkovávají nebo osobám v jejichž prospěch je mezinárodní přeprava uskutečňována, vystavují těmto plátcům za poskytnuté služby běžné daňové doklady podle § 12 odst. 2 zákona s uvedením ceny bez daně, sazby daně a výše daně.

6) Plátcí daně, v jejichž prospěch jsou služby uvedené v odst. 5 této části pokynu poskytovány, mohou uplatnit nárok na odpočet daně za uskutečněné tuzemské zdanitelné plnění.

7) Plátcí daně, kteří jsou uvedeni v odst. 6 této části pokynu, takto nakoupené služby, popř. další jimi poskytnuté služby související s mezinárodní přepravou, prodají osobám, v jejichž prospěch je mezinárodní přeprava uskutečňována, jako služby osvobozené od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 47 zákona a vystaví daňový doklad podle odst. 1 - 3 této části pokynu.

IV. Platnost mezinárodních smluv

Podle § 53a zákona se ustanovení tohoto pokynu nepoužijí, pokud České republice vyplývá z platných uzavřených mezinárodních smluv závazek, že nebude u plnění upravených tímto pokynem uplatňovat nepřímé nebo obdobné daně.

Vydáním tohoto pokynu pozbývá platnost pokyn č. D - 57 vydaný pod č. j. 181/73 618/1993 a pokyn č. D - 58 vydaný pod č. j. 181/73 619/1993.

Náměstek ministra financí
Michal Frankl v.r.