



**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1  
Sekce metodiky a výkonu daní



GFR10264717  
ESS

Č. j. 101444/17/7100-20116-050701

## **Informace o uplatňování zákona o DPH u vývozu zboží**

### **1. Cíl Informace**

Generální finanční ředitelství vydává tuto informaci z důvodu zvýšení právní jistoty daňových subjektů a jednoznačného výkladu týkající se uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, u vývozu zboží v souvislosti s posledními změnami tohoto zákona, a to zejména se změnami, které byly obsaženy v zákoně č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona s datem nabytí účinnosti 29. 7. 2016 a v zákoně č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní s datem nabytí účinnosti 1. 7. 2017.

Informace obsahuje vybrané pojmy týkající se vývozu zboží z pohledu celních předpisů, jež jsou nezbytné pro správné uplatňování daně z přidané hodnoty, a dále vybrané konstrukční prvky daně jako základ daně, den uskutečnění plnění nebo osvobození od daně, a to z důvodu častých dotazů veřejnosti na toto téma.

#### **[právní rámec]**

- Celní předpisy
  - o Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění, (dále jen „celní kodex“),
  - o Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 2015/2446 ze dne 28. července 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie, v platném znění, (dále jen „delegovaný akt“),
  - o Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění,
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“),
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“).

## 2. Základní ustanovení celních předpisů týkající se vývozu zboží

Pro účely této informace je nutné nejprve uvést základní pojmy z celní terminologie, protože představují výchozí kritéria pro uplatňování zákona o DPH při vývozu zboží plátcem. Tato kapitola rozhodně neslouží k výkladu a uplatňování podrobných pravidel dle celních předpisů, na základě kterých postupuje Celní správa ČR, která disponuje kompetencí k celnímu řízení a správě cla.

Celní kodex společně s podrobnými a prováděcími pravidly nabyl účinnosti 1. 5. 2016. Celní režim vývoz a zpětný vývoz je upraven zejména v člancích 269 - 277 celního kodexu, přičemž obecná problematika celních formalit, prováděných v souvislosti s výstupem zboží z území EU, je upravena počínaje článkem 263 celního kodexu.

**[celní režimy]** Celní kodex vymezuje celní režimy, do kterých může být zboží propuštěno. V případě zboží vstupujícího na území EU se nejčastěji jedná o propuštění do celního režimu volného oběhu, tj. dovoz zboží a v případě zboží vystupujícího z území EU se jedná o propuštění do celního režimu vývozu. Dále jsou tyto celní režimy doplněny tzv. zvláštními režimy.

**[vývozce]** Vývozcem se rozumí

- a) osoba usazená na celním území EU, která má v okamžiku, kdy je přijímáno prohlášení, uzavřenu smlouvu s příjemcem v třetí zemi a je oprávněna určit, že má být zboží dopraveno do místa určení mimo celní území EU,
- b) soukromá osoba přepravující zboží, jež má být vyvezeno, jestliže se toto zboží nachází v jejím osobním zavazadle,
- c) v jiných případech osoba usazená na celním území EU, která je oprávněna určit, že má být zboží dopraveno do místa určení mimo celní území EU.

**[deklarant]** Deklarantem se rozumí osoba, která podává celní prohlášení nebo jiné oznámení vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je toto prohlášení nebo oznámení podáno. Deklarantem tak může být přímo vývozce zboží nebo v případě nepřímého zastoupení celní zástupce. Jako je tomu v případě vývozce, i deklarant musí být usazen na celním území EU.

**[celní prohlášení]** Celním prohlášením se rozumí úkon, jímž osoba předepsanou formou a způsobem projevuje vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého celního režimu, případně s uvedením konkrétních opatření, jež mají být použita. Celní prohlášení pro vývoz se podává primárně prostřednictvím **elektronického zpracování dat**, ve výjimečných případech (např.

při selhání příslušných elektronických systémů) písemně. Ve zvláštních případech vymezených delegovaným aktem lze podat celní prohlášení také jinými způsoby, a to **ústně** nebo **úkonem** považovaným za celní prohlášení.

Písemný derivát (tisková sestava) celního prohlášení podaného metodou elektronického zpracování dat při vývozu zboží či pasivním zušlechťovacím styku je většinou označen jako *vývozní doprovodný doklad (dále jen „VDD“)*.

**[ústní celní prohlášení]** Ústní celní prohlášení je považováno za specifickou formu podání celního prohlášení a je vždy vymezeno pouze pro určitý celní režim a pro konkrétní zboží. Ústní celní prohlášení pro vývoz a zpětný vývoz zboží je upraveno v čl. 136 a 137 delegovaného aktu. Pro účely daně z přidané hodnoty je důležité vymezení konkrétního zboží, na které lze podat ústní celní prohlášení, zejména při prokazování výstupu zboží z EU podle § 66 odst. 4 zákona o DPH. Nejčastějším zbožím, na které lze podat ústní celní prohlášení, je zboží obchodní povahy, pokud jeho hodnota nepřesahuje 1 000 EUR nebo jeho čistá hmotnost nepřesahuje 1 000 kg. Prakticky se provádí verbálním sdělením základních údajů o vyváženém zboží pracovníkovi toho celního úřadu, kterým zboží vystupuje z území EU, tzv. celnímu úřadu výstupu.

**[úkony považované za celní prohlášení]** Propuštění do celního režimu vývozu lze také učinit tzv. úkonem, což je považováno za celní prohlášení. Úkony považované za celní prohlášení jsou vymezeny v čl. 141 delegovaného aktu. Celní prohlášení podané úkonem se tak vztahuje zejména na listovní zásilky či zboží v poštovních zásilkách, jehož hodnota nepřevyšuje 1 000 EUR. Zbožím v poštovních zásilkách se rozumí pouze zboží, které je obsaženo v poštovním balíku nebo poštovní zásilce a které je přepravováno provozovatelem poštovních služeb nebo na jeho odpovědnost v souladu s ustanoveními Úmluvy Světové poštovní unie. Prakticky se oním úkonem (celním prohlášením) rozumí samotný výstup zboží v poštovní zásilce z území EU.

**[výstupní souhrnné celní prohlášení]** V případech, kdy není podáno celní prohlášení nebo prohlášení o zpětném vývozu jakožto prohlášení před výstupem zboží, podává se u celního úřadu výstupu elektronicky výstupní souhrnné celní prohlášení (dále jen „VSCP“), jenž v dané lhůtě předem informuje celní orgány o tom, že zboží má opustit celní území EU. VSCP podává dopravce, vývozce nebo odesílatel nebo jiná osoba, jejímž jménem nebo na jejíž účet dopravce jedná, nebo každá osoba, která je schopna dotčené zboží předložit nebo zajistit jeho předložení celnímu úřadu výstupu.

Elektronické VSCP v souvislosti s vývozem zboží musí tedy zahrnovat takové zboží, na které bylo podáno ústní celní prohlášení pro vývoz zboží či zpětný vývoz. Jinými slovy možnost podat na zboží celní prohlášení pro vývoz ústně automaticky neznamená, že by jeho legální výstup z území EU mohl proběhnout bez jakýchkoli celních formalit, tj. bez elektronického podání VSCP.

Zproštěny povinnost podat VSCP, tedy kdy vývoz a výstup zboží z území EU legálně probíhá bez jakýchkoli celních formalit, jsou opět zejména provozovatelé poštovních služeb, kteří přepravují zboží v poštovních zásilkách.

**[referenční číslo MRN]** Vybraným celním prohlášením či dalším stanoveným deklaracím dle celních předpisů přidělují celní orgány tzv. registrační číslo MRN. S výjimkou případů, kdy je celní prohlášení podáno ústně nebo úkonem považovaným za celní prohlášení, celní orgány oznámí deklarantovi přijetí celního prohlášení, poskytnou mu číslo MRN pro uvedené prohlášení a oznámí mu datum jeho přijetí. Pro účely vývozu zboží je tedy MRN přidělováno elektronicky podaným celním prohlášením, prohlášením či oznámením o zpětném vývozu a výstupním souhrnným celním prohlášením.

### **3. Daňový doklad, základ daně, uskutečnění plnění u vývozu zboží**

**[daňový doklad]** Podle § 33a zákona o DPH ve znění účinném od 29. 7. 2016 se za daňový doklad při vývozu zboží považuje daňový doklad vystavený podle § 28 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

Podle právní úpravy zákona o DPH účinné do 28. 7. 2016 bylo považováno za daňový doklad při vývozu zboží rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z území EU.

**[základ daně]** Pro stanovení hodnoty základu daně u vývozu zboží se postupuje podle § 36 zákona o DPH a při její opravě se postupuje podle § 42 a 43 téhož zákona.

**[uskutečnění plnění vývozu zboží]** Povinnost přiznat dodání zboží do třetí země, které je osvobozeno od daně, vzniká ke dni výstupu zboží z území EU. Při dodání zboží do třetí země lze připustit za den uskutečnění plnění i den dodání zboží (viz příspěvek KVKDP 492/25.01.17).<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Příspěvek Koordinačního výboru Komory daňových poradců: **492/25.01.17 Náležitosti daňového dokladu a den uskutečnění plnění při vývozu zboží**

#### 4. Osvobození od daně při vývozu zboží

**[vývoz zboží z pohledu zákona o DPH]** Vývoz zboží, přeprava a služby přímo vázané na vývoz zboží jsou považovány za plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně podle § 63 odst. 1 písm. c) resp. f) zákona o DPH. Konkrétní podmínky jsou pro osvobození od daně při vývozu zboží upraveny v ustanovení § 66 zákona o DPH, ve kterém mimo jiné je také vymezen vývoz zboží pro účely zákona a důkazní prostředky, kterými lze prokázat výstup zboží z území EU. Osvobození poskytnutí přepravy a služeb přímo vázaných na vývoz zboží je upraveno v § 69 zákona o DPH.

**[hmotněprávní podmínky osvobození od daně při vývozu zboží]** Vývozem zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí výstup zboží z území EU na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývozu, pasivního zušlechťovacího styku nebo vnějšího tranzitu, nebo bylo zpětně vyvezeno.

Podle § 66 odst. 2 zákona o DPH je od daně při vývozu zboží do třetí země osvobozeno dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska<sup>2</sup> do třetí země<sup>3</sup>

- a) prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo
- b) kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, popřípadě jiného prostředku pro dopravu pro soukromé použití.

Z ustanovení § 66 odst. 1 a 2 vyplývá, že je nutné pro osvobození od daně při vývozu splnit tyto podmínky:

- zboží musí být propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk, vnější tranzit, nebo bylo zpětně vyvezeno,
- plátce uskutečnil dodání zboží, tj. plátce převedl právo nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele,
- zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země,
- zboží bylo přepraveno vymezenou osobou v § 66 odst. 2 zákona o DPH.

---

<sup>2</sup> *Tuzemskem* se rozumí území České republiky.

<sup>3</sup> *Třetí zemí* se rozumí území mimo území Evropské unie.

Za dodání zboží do třetí země pro účely osvobození od daně tak nelze považovat pouhou přepravu zboží na území třetí země, např. za účelem jeho vystavení nebo předvedení, neboť nedojde k dodání zboží resp. převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem.

Výkladem výrazu „**zboží bylo odesláno nebo přepraveno**“ se již zabýval Soudní dvůr EU např. v rozsudku ve věci C-409/04 Teleos plc a další, kdy stanovil, že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. V daném rozsudku se jednalo o dodání zboží uvnitř Společenství, nicméně pro účely osvobození při vývozu zboží tak lze výše zmíněné asociovat k podmínce přepravy zboží tak, že zboží musí fyzicky opustit území EU.

Důležitým prvkem je taktéž **místo zahájení odeslání nebo přepravy**, neboť pouze na zboží odeslané nebo přepravené z tuzemska do třetí země může být uplatněno osvobození dle § 66 zákona o DPH. Pokud je místo zahájení přepravy v jiném členském státě při vývozu zboží českým plátcem, pak toto plnění není předmětem daně podle českého zákona o DPH, nicméně pro plátce je to místo plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně a uvede jej na ř. 26 v daňovém přiznání.

**[důkazní prostředky k prokázání výstupu zboží]** Aby plátce splnil podmínku přepravy je povinen prokázat podle § 66 odst. 4 zákona o DPH výstup zboží z území EU

- a) rozhodnutím celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, nebo
- b) jinými důkazními prostředky v případě ústního celního prohlášení pro vývoz zboží.

**Ad a):**

**[rozhodnutím celního úřadu o vývozu zboží do třetí země]** Rozhodnutím podle bodu a) se rozumí elektronická zpráva obsahující **potvrzení celního úřadu o výstupu zboží z EU**, kterou obdrží osoba, podávající elektronicky celní prohlášení pro vývoz (přímo plátce vystupující jako vývozce nebo jeho celní zástupce) od celního úřadu ve formátu xml označená zkratkou C\_R\_DPH (kód CZ599A). Tato zpráva je elektronicky podepsána Celní správou ČR a potvrzuje skutečný výstup zboží, tj. je zasílána až poté, co celní úřad výstupu ležící zpravidla přímo na vnější hranici EU informuje o této skutečnosti elektronicky celní úřad vývozu. Ve výjimečných případech např. při selhání příslušných elektronických systémů bude akceptováno výše uvedené potvrzení celního úřadu o výstupu zboží z EU v písemné formě. Je-li celní prohlášení podáváno v jiném členském státě, použije se výše uvedený postup obdobně.

V případech, kdy bylo podáno elektronické celní prohlášení pro vývoz, které je případně doplněno písemným vyhotovením VDD, bude správce daně pro účely osvobození od daně považovat za prokázání výstupu **pouze** výše uvedené **(elektronické) potvrzení o výstupu zboží z EU**.

Pokud nebude potvrzen výstup zboží z EU celním úřadem popsáním způsobem, lze v příslušných lhůtách požádat Celní správu ČR (konkrétně tzv. celní úřad vývozu) o dodatečné potvrzení výstupu zboží z EU na základě alternativních dokladů, případně celní úřad vývozu zahajuje z moci úřední řízení, ve kterém požaduje informace od deklaranta o výstupu zboží. Tato činnost je plně v kompetenci Celní správy ČR.

Elektronické celní prohlášení již při přijetí celním úřadem vývozu obdrží číslo MRN (viz kap. 2), na základě něhož si lze ověřit skutečný následný výstup z území EU, potvrzený celním úřadem výstupu. Toto je vhodné využít v případech, kdy plátce podává celní prohlášení prostřednictvím svého celního zástupce a dosud od něj neobdržel výše uvedené potvrzení o výstupu zboží z EU. Stav vývozní operace lze zjistit na následujícím internetovém odkazu: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/stav-mrn.aspx>.

#### **Ad b):**

**[jiné důkazní prostředky]** V případech ústního celního prohlášení dle celních předpisů (zejména zásilky obchodní povahy do 1000 EUR nebo 1000 kg, a další) lze výstup prokázat jinými důkazními prostředky.

Jedná-li se o zásilky přepravované přepravními společnostmi **s výjimkou provozovatelů poštovních služeb, kterým je v ČR pouze Česká pošta s. p.**, pak lze za důkazní prostředek považovat:

1. **výstupní souhrnné celní prohlášení** (viz kap. 2), které tyto přepravní společnosti musejí podávat, nebo
2. **jiné důkazní prostředky**, které prokazují skutečný výstup zboží, resp. obsah právního jednání.

#### **Ad 1)**

VSCP je celním úřadem rovněž přidělováno číslo MRN a výstup zboží lze prokázat elektronickou zprávou „potvrzení podání VSCP“ označené zkratkou C\_R\_EXS (kód CZ628A)

nebo „informace o výstupu zboží“ označené zkratkou D\_I\_VYST (kód CZ618A). Je-li VSCP podáno u celních orgánů v jiném členském státě, lze ho rovněž uznat za důkazní prostředek.

## **Ad 2)**

Za jiné důkazní prostředky se považuje např.:

- a) kopie dodacího listu podepsaného nebo ověřeného příjemcem mimo celní území EU;
- b) doklad o zaplacení přepravní služby prokazující pohyb zboží;
- c) dodací list podepsaný či ověřený přepravcem zboží;
- d) doklad podepsaný nebo ověřený hospodářským subjektem, jenž zboží vyvezl z celního území EU;
- e) doklad zpracovaný celním orgánem členského státu nebo třetí země v souladu s pravidly a postupy použitelnými v daném státě nebo zemi;
- f) záznam hospodářských subjektů o zboží dodaném na loď, letadla nebo zařízení na moři;
- g) potvrzení o doručení získané z aplikace přepravce.

Upozorňujeme, že výše uvedený výčet není úplný a prokázání výstupu zboží nelze uznat na základě pouhého splnění formálních požadavků, pokud zjištěné skutečné právní jednání bude odlišné. Nelze-li jednoznačně prokázat výstup zboží z území EU na základě alespoň jednoho z výše uvedených důkazních prostředků, případně z VSCP nebo odkazu na něj, lze pak prokázat výstup zboží kombinací různých (i dalších) důkazních prostředků, které zejména budou **dokazovat skutečnou přepravu zboží z tuzemska do třetí země.**

**[zásilky přepravované Českou poštou]** U zásilek přepravovaných provozovatelem poštovních služeb, tj. v ČR pouze Českou poštou s. p., u kterých je celní prohlášení podáno úkonem považovaným za celní prohlášení (tedy zejména zboží v poštovních zásilkách do 1000 EUR), plátce prokazuje výstup pouze **jinými důkazními prostředky**, viz výše uvedený příkladný výčet.

Ing. Jiří Fojtík  
ředitel sekce