



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



GFR10432617  
ESS

Č. j. 103102/17/7100-20116-050701

## **Informace o uplatňování zákona o DPH u služeb přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží**

Generální finanční ředitelství vydává z důvodu jednotného přístupu k uplatňování DPH při osvobození poskytnutí služeb přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží ve smyslu § 69 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a v souvislosti s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 29. června 2017 ve věci C-288/16 L. Č tuto Informaci.

**[právní úprava]** Ustanovení § 69 zákona o DPH týkající se „*Osvobození poskytnutí přepravy a služeb přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží*“ stanovuje následující podmínky:

- (1) Při vývozu zboží je osvobozeno od daně poskytnutí
  - a) přepravy zboží,
  - b) služby přímo vázané na vývoz zboží, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.
- (2) Při dovozu zboží je osvobozeno od daně poskytnutí
  - a) přepravy zboží,
  - b) služby přímo vázané na dovoz zboží, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně při dovozu zboží, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.
- (3) Osvobození od daně při uskutečňování přepravy při dovozu zboží nebo vývozu zboží je plátce, který uskutečňuje přepravu při dovozu zboží nebo vývozu zboží, povinen doložit
  - a) přepravním dokladem,
  - b) smlouvou o přepravě věci, nebo
  - c) jinými důkazními prostředky.

Do ustanovení § 69 zákona o DPH se promítá ustanovení čl. 144 a čl. 146 odst. 1 písm. e) Směrnice Rady 2006/112/ES o dani z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

Článek 144 Směrnice stanovuje: Členské státy osvobodí od daně poskytnutí služby vztahující se k dovozu zboží, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně v souladu s čl. 86 odst. 1 písm. b).

Článek 146 Směrnice stanovuje:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

e) poskytnutí služby včetně přepravy a vedlejších plnění, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně podle článků 132 a 135, je-li tato služba přímo vázána na vývoz nebo dovoz zboží, na něž se vztahují článek 61 a čl. 157 odst. 1 písm. a).“

**[rozsudek SDEU ve věci C-288/16 L. Č.]** Předmětem sporu v uvedeném rozsudku bylo uplatnění osvobození od daně při vývozu zboží na základě čl. 146 Směrnice. Daňový subjekt L. Č. byl smluvním dopravcem společnosti Atek, pro kterou prováděl přepravu zboží, zajišťoval řízení, opravy, doplňování pohonných hmot, celní formality, střežení zboží, předání zboží příjemci a rovněž nezbytné úkony související s nakládkou a vykládkou zboží. Společnost Atek se smluvně zavázala s několika odesílateli zajistit jím přepravu zboží v režimu tranzit z Lotyšska do Běloruska a tuto přepravu vykonal L. Č. pro společnost Atek. L. Č. však neměl jakýkoliv smluvní vztah vůči odesílatelům požadující přepravu zboží a veškeré služby fakturoval společnosti Atek. L. Č. posoudil daňový režim tak, že poskytuje služby spojené s tranzitem a použil nulovou sazbu DPH, resp. uplatnil osvobození, a to podle čl. 146 Směrnice.

SDEU zmiňuje v bodě 23 rozsudku výklad znění a cíle čl. 146 Směrnice následovně: *„existence přímé vazby implikuje nejen to, že poskytnutí dotyčných služeb svým předmětem přispívá ke skutečné realizaci vývozu nebo dovozu, nýbrž i to, že tyto služby jsou poskytnuty přímo, podle konkrétního případu, vývozci, dovozci nebo příjemci zboží uvedeného v tomto ustanovení.“*

Dále v bodě 24 SDEU uvádí, že sice služby byly bezpochyby poskytnuty k realizaci vývozu, nicméně nebyly tyto služby poskytnuty přímo příjemci nebo vývozci tohoto zboží, ale smluvnímu partnerovi vývozce, a sice společnosti Atek.

SDEU proto rozhodl takto: *„Článek 146 odst. 1 písm. Směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené tímto ustanovením se nevztahuje na takové poskytnutí služeb, o jaké se jedná v původním řízení, týkající se přepravy zboží do třetí země, pokud tyto služby nejsou poskytnuty přímo odesílateli nebo příjemci tohoto zboží.“*

**[vliv na aplikační praxi]** Z hlediska jednotného postupu při aplikaci DPH v dané věci bude ze strany Generálního finančního ředitelství s účinností od 1. března 2018 uplatňován následující výklad osvobození podle § 69 zákona o DPH.

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že od daně lze osvobodit pouze služby, které jsou **objektivně vyvolány z důvodu uskutečnění dovozu nebo vývozu zboží a přispívají k jejich skutečné realizaci (podmínka vazby)** a zároveň musí být tyto služby poskytnuty **přímo (podmínka způsobu vazby)**, což znamená, že existuje smluvní vztah mezi poskytovatelem služeb a vývozcem, dovozce, příjemce zboží nebo odesílatelem. **Přímo vázanou službou** se tak rozumí služba, která je objektivně vyvolána z důvodu uskutečnění dovozu nebo vývozu zboží a přispívá k jejich skutečné realizaci a současně je tato služba přímo poskytnuta vývozcí, dovozci, odesílatelovi nebo příjemci.

Podle § 69 odst. 1 zákona o DPH lze osvobodit od daně pouze poskytnutí služby vč. přepravy zboží, která je **přímo vázaná, tj. je splněna podmínka vazby i způsobu vazby**, na vývoz zboží.

Podle § 69 odst. 2 zákona o DPH lze osvobodit od daně pouze poskytnutí služby vč. přepravy zboží, která je **přímo vázaná, tj. je splněna podmínka vazby i způsobu vazby**, na dovoz zboží.

Upozorňujeme, že nadále však zůstává osvobození od daně při poskytnutí služby vztahující se k dovozu zboží podle § 69 odst. 2 zákona o DPH, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně při dovozu zboží, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet, a to **bez nutnosti přímé vazby**, tj. smluvního vztahu mezi poskytovatelem a dovozcem nebo příjemcem zboží. Osvobození od daně podle § 69 odst. 2 zákona o DPH se rovněž uplatní u poskytnuté služby subdodavatelem v předchozím stádiu, je-li hodnota služby od dodavatele zahrnuta do základu daně při dovozu zboží na posledním obchodním stupni takové služby, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Osvobozeno od daně je poskytnutí služby přímo vázané na dovoz zboží, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, pokud je toto zboží propuštěno do celního režimu vymezeného v § 12 odst. 2 zákona o DPH.

Ing. Jiří Fojtík

ředitel sekce