

AKTUÁLNĚ K DPH – ZMĚNA U OSVOBOZENÍ SLUŽEB SOUVISEJÍCÍCH S VÝVOZEM (DOVOZEM) OD 1.3.2018 A UPLATNĚNÍ DPH U MANK A ŠKOD

Tato informace je věnována dvěma aktuálním tématům v oblasti uplatnění DPH:

- V návaznosti na loňskou judikaturu Finanční správa od 1.3.2018 mění zavedenou správní praxi v uplatnění osvobození od DPH u přepravních a dalších služeb souvisejících s vývozem, která se zprostředkovatelsky týká i osvobození těchto služeb souvisejících s dovozem.
- Protože v lednu či únoru bývají často dokončeny inventarizace zásob a pokud jsou výsledkem této inventarizace nedoložené rozdíly (manka), je potřeba v daňovém přiznání k DPH za leden či únor provést vyrovnání odpočtu daně podle pravidel zavedených do zákona o DPH nově od 1.7.2017.

V závěru najdete nabídku nových přednášek, které pro Vás připravujeme na duben a květen ([DPH 2018 – problémy běžné praxe vč. evidence tržeb](#) v Plzni, Brně a Praze a [Společník a jednatel SRO 2018 v Praze](#)). Příští úterý pořádáme v Praze přednášku [OSVČ – daňové změny 2017/2018](#), která bude věnována aktuálním daňovým problémům OSVČ a částečně také fyzických osob s příjmy z pronájmu.

Osvobození od DPH u služeb vázaných na vývoz zboží

Finanční správa dne 2.1.2018 zveřejnila informaci [Informace o uplatňování zákona o DPH u služeb přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží](#), na jejímž základě dochází od 1.3.2018 ke změně správní praxe pro uplatnění osvobození u služeb přímo vázaných na vývoz zboží (typicky se jedná o dopravu zboží). V návaznosti na judikaturu soudního dvora EU bude možné u služeb vázaných na vývoz zboží uplatnit v případě, kdy je služba poskytnuta přímo vývozci a nikoli např. spedičím, která objednala přepravu zboží.

Příklad 1

Tuzemský vývozce zboží si objedná přepravu zboží z ČR do Švýcarska u tuzemského plátce daně. *V tomto případě je přeprava zboží související s jeho vývozem z EU poskytnuta přímo vývozci a je nadále (i po 1.3.2018) osvobozena od daně dle § 69 zákona o DPH. Pokud by si přepravu objednal švýcarský příjemce zboží (osoba povinná k dani), účtoval by přepravce tuto službu také bez DPH – nikoli však z důvodu osvobození od DPH, ale z důvodu, že místo plnění je ve třetí zemi.*

Příklad 2

Tuzemský vývozce zboží si objedná zajištění přepravy zboží z ČR do Švýcarska včetně zajištění celních formalit u tuzemské spediční firmy a ta svým jménem objedná přepravu zboží u tuzemského plátce daně.

V tomto případě není přeprava zboží související s jeho vývozem z EU poskytnuta přímo vývozci, ale spediční firmě. Tuzemský přepravce tedy bude od 1.3.2018 účtovat spediční firmě přepravu zboží s českou DPH – spediční firma má nárok na odpočet této daně. Spediční firma bude nadále (i po 1.3.2018) účtovat tuzemskému vývozci své služby včetně ceny přepravy zboží jako plnění osvobozené od daně dle § 69 zákona o DPH. Tento postup se uplatní bez ohledu na to, zda bude spediční firma jednat s přepravcem na svůj účet anebo na účet vývozce.

K obdobné změně výkladu došlo např. i na **Slovensku** (viz [Informace slovenské Finanční správy](#)), a to již od 1.1.2018. Jestliže by přepravu zboží při vývozu z EU (opět např. z ČR do Švýcarska) uskutečňoval např. tuzemský přepravce pro slovenského vývozce, nadále se jedná o plnění osvobozené na Slovensku od daně a přepravce jej nebude uvádět do svého souhrnného hlášení; v přiznání k DPH jej neuvede na řádku 21, ale na řádku 26. Pokud by se však jednalo o přepravu pro spediční firmu sídlící ve Slovenské republice, nejedná se o plnění osvobozené na Slovensku od DPH (již od 1.1.2018) a je nutné jej vykázat v souhrnném hlášení (na daňovém dokladu bude uvedena informace o povinnosti spediční firmy přiznat na Slovensku daň; v daňovém přiznání bude vykázáno na řádku 21).

Osvobození od DPH u služeb vázaných na dovoz zboží

Informace Finanční správy je problematická v tom smyslu, že na rozdíl od informace slovenské Finanční správy, je věnována nejen službám souvisejícím s vývozem, ale i službám souvisejícím s dovozem a i u služeb souvisejících s dovozem uvádí jako podmínku pro osvobození přímou souvislost s dovozem. Z tohoto úhlu pohledu by tedy mělo analogicky platit řešení výše uvedených příkladů 1 a 2 např. pro přepravu zboží ze Švýcarska do ČR objednané (analogicky s příkladem 1) dovozcem zboží nebo prodávajícím resp. (analogicky s příkladem 2) spediční firmou, která by přepravu zajišťovala svým jménem pro dovozce zboží. Informace však uvádí, že pokud je cena služeb souvisejících (i nepřímo) s dovozem zahrnuta do základu daně při dovozu, tak lze nadále i po 1.3.2018 v souladu s touto informací uplatnit osvobození i v případě, kdy není služba přímo poskytnuta dovozci.

Příklad 3

Tuzemský dovozce zboží si objedná zajištění přepravy zboží ze Švýcarska do ČR včetně zajištění celních formalit u tuzemské spediční firmy a ta svým jménem a na účet dovozce zboží objedná přepravu zboží u tuzemského plátce DPH.

V tomto případě vstupuje cena přepravy do základu DPH při dovozu zboží a proto je dovozce povinen ji zahrnout do základu daně při dovozu zboží – v tomto případě je v souladu s informací Finanční správy uplatnění osvobození od daně nejen u služby účtované dovozci spediční firmou, ale i u přepravní služby účtované přepravcem spediční firmě.

Podmínku zahrnutí služeb souvisejících s dovozem do základu daně při dovozu zboží, kterou uvádí informace Finanční správy, je třeba vykládat tak, že se jedná o situaci, kdy má být (podle zákona o dph resp. podle směrnice o dph) cena této služby do základu daně zahrnuta – není tedy nutné zkoumat, zda do základu daně při dovozu doopravdy zahrnuta bude. V této věci loňská judikatura nepřinesla nic nového, protože se netýkala osvobození služeb souvisejících s dovozem dle čl. 144 směrnice z důvodu zahrnutí ceny těchto služeb do základu daně.

Loňskou judikaturu (tedy podmínku poskytování služby přímo prodávajícímu či dovozci zboží) by však bylo možné spolu s informací Finanční správy vztáhnout na **služby související s dovozem, které nepatří do základu daně při dovozu, ale přesto jsou osvobozeny od daně podle stejného ustanovení směrnice o dph**. Podle bodu 8 komentáře k § 69 odst. 2 v 7. vydání knihy Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář od autorů T. Brandejs, M. Drábová, M. Dušek, O. Holubová a M. Tomíček - by se mohlo jednat o situaci dovozu zboží s využitím vnějšího tranzitu a následným propuštěním do volného oběhu v ČR (nejčastější způsob dovozu do ČR); pro tento případ jsou zde jako služba osvobozená od daně nezahrnovaná do základu daně při dovozu uváděna rozvážka zboží po území ČR jednotlivým příjemcům poté, co byla ukončena přeprava hromadné zásilky na území ČR a došlo k jejímu proclení. Na tento druh osvobození by se loňská judikatura vztahovala a pro osvobození by byla nutnou podmínkou přímá vazba poskytnutí služby dovozci a nikoli např. spediční firmě.

Loňská judikatura a následně vydaná informace však vyvolala diskuse na téma **zahrnutí nákladů na dopravu a další služby související s dovozem do základu daně při dovozu** např. v situaci, kdy náklady na přepravu hradí spediční firma. Podle mého názoru tyto náklady patří do základu daně při dovozu pouze tehdy, pokud se jedná o náklady dovozce, tj. pokud spediční firma vystupuje vůči přepravci sice svým jménem, ale na účet dovozce (viz výše uvedený příklad 3) – o této skutečnosti by měla spediční firma přepravce informovat, protože pokud by v této situaci přepravce uplatnil daň, neměla by spediční firma nárok na odpočet této daně. Na druhou stranu se lze setkat i s názorem, že v případě analogickém s příkladem 3 (tj. situace, kdy je služba poskytována spediční firmě) má poskytovatel služeb uplatnit vždy daň (viz např. komentář v knize DPH 2018 – výklad s příklady od

autorů S. Galočík, O. Paikert vydaného nakladatelstvím Grada na str. 234 a 235; tento výklad však nepřihlíží k informaci vydaného Finanční správou).

Závěrem k problematice osvobození služeb souvisejících s vývozem a dovozem lze uvést, že byt se jedná o další komplikaci v praktickém uplatnění DPH, tak částečně může být poslední výklad dané problematiky pro praxi prospěšný – např. pokud poskytovatel služeb souvisejících s dovozem či vývozem uplatňoval (v rozporu s předchozími výklady) daň vůči spediční firmě a správce daně by zpochybnil nárok na odpočet této daně. Také je vhodné upozornit, že v dané věci jsou chystány v rámci rozsáhlé novely zákona o DPH od 1.1.2019 legislativní změny, ale o tom více v samostatném materiálu, který připravujeme a v nejbližších dnech jej začneme nabízet (informace o tomto materiálu bude zveřejněna v [nabídce aktuálních komentářů a zvukových záznamů přednášek](#)), nebo na přednášce [DPH 2018 – problémy běžné praxe včetně evidence tržeb](#), kterou pořádáme v dubnu a v květnu v Plzni, Brně a Praze.

Uplatnění DPH u mank a škod

S účinností od 1.7.2017 zákon o DPH obsahuje v § 77 tento důvod pro jednorázové vyrovnání odpočtu daně:

2) Použitím pro jiné účely se rozumí případy, kdy plátce uplatnil původní odpočet daně v

c) plné nebo částečné výši a následně u tohoto majetku došlo ke zničení, ztrátě či odcizení, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny, a to dnem, kdy se plátce o těchto skutečnostech dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl.

K uvedené legislativní změně byla 16.6.2017 vydána [Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH při vyrovnání odpočtu daně dle § 77 odst. 2 písm. c\) a úpravy odpočtu dle §78e zákona o DPH](#).

Příklad

Plátce daně pořídil v období posledních 3 let skladovou položku zásob XY. Zásoba XY byla pořízena od plátce daně v základní sazbě DPH 21 %, náklady související s pořízením jsou tvořeny náklady na služby poskytnutými plátcem daně v základní sazbě DPH 21 %. Položka zásob XY je k datu 31.12.2017 evidována v pořizovací ceně 100 Kč. Na základě inventarizace provedené dne 10.1.2018 k datu 31.12.2017 bylo u položky zásob XY zjištěno manko 10 ks. Jak bude postupováno z hlediska daní a účetnictví?

K datu 31.12.2017 je třeba proúčtovat daňově neuznatelný náklad 1.000 Kč. K datu 10.1.2018 vzniká povinnost vyrovnání odpočtu daně ve výši 210 Kč – tato částka bude se záporným znaménkem uvedena v daňovém přiznání k DPH za období 01/2018 na řádku 45 (korekce odpočtů daně podle § 77) ve sloupci „V plné výši“ a zvýší tak daňovou povinnost za období 01/2018. Podle názoru finanční správy (viz příspěvek Koordinačního výboru „510/15.11.17 Daňová uznatelnost DPH při snížení nároku na odpočet daně u nedoložených mank a škod“ uzavřený dne 24.1.2018; dostupno [ZDE](#)) je částka 210 Kč daňově neuznatelným nákladem.

Nabídka přednášek a komentářů

Přednášky:

- [OSVČ - DAŇOVÉ ZMĚNY 2017/2018](#). Praha 27.2.2018.
- [SPOLEČNÍK A JEDNATEL SRO 2018](#). Praha 16.4.2018
- [DPH 2018 – problémy běžné praxe včetně evidence tržeb](#). Plzeň 11.4.2018, Brno 14.5.2018 a Praha 28.5.2018

Z nabídky zvukových nahrávek a komentářů:

- [ZDANĚNÍ MEZD - ZMĚNY 2017/2018](#) - zvukový záznam přednášky pořádané 22.1.2018. Z této nahrávky si můžete poslechnout krátkou [ukázkou](#), která vysvětluje rozdíl mezi zdaněním 15% srážkovou daní příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem resp. doplňkové penzijní spoření, ke kterému dochází nejen při předčasném ukončení smlouvy, ale i při výplatě jednorázového vyrovnání při řádném ukončení smlouvy, a výplatou 3leté penze (touto formou lze zůstatek na příslušném penzijním účtu uskutečnit během 2 let) při které jsou příspěvky zaměstnavatele osvobozeny od daně a jsou tak vyplaceny v plné výši.
- [ZMĚNY V DANÍCH 2017/2018](#) – zvukový záznam z přednášky pořádané 18.1.2018
- [DANĚ Z PŘÍJMŮ - ZMĚNY 2017/2018](#) – zvukový záznam z přednášky pořádané 8.12.2017
- [DPH 2017/2018 - PROBLÉMY BĚŽNÉ PRAXE](#) – zvukový záznam z přednášky pořádané 20.10.2017
- [ROZDĚLOVÁNÍ A ZDAŇOVÁNÍ ZISKU V SRO](#) – Podrobný komentář pro roky 2017/2018 s příklady a vzorem valné hromady / rozhodnutí jediného společníka
- „[Daňový balíček 2017 – přehled změn DPH](#)“ - přehled změn zákona o DPH a doplňkové materiály (např. úplné znění měněných ustanovení zákona o DPH + uspořádaná důvodová zpráva) za 99 Kč + dph. Obsahuje i výklad slovenské FS k uplatnění DPH u združení bez právnej subjektivity podle slovenského zákona o DPH od 1.1.2014.
- „[DPH u dodání zboží v EU u řetězových dodávek](#)“ - zásada přiřazení této jediné přepravy k jednomu konkrétnímu obchodu z řady navazujících obchodů. Judikatura Soudního dvora EU k této problematice včetně rozsudku ve věci Toridas z července 2017. Příklady. Návrh novelizace směrnice 2006/112/EU, o společném systému DPH, od 1.1.2019.

[VSTUP NA SEZNAM PŘEDNÁŠEK](#)

[VSTUP NA SEZNAM KOMENTÁŘŮ A ZVUKOVÝCH NAHRÁVEK](#)

Pěkné dny přeji

Ingrid a Pavel Běhounkovi
20.2.2018

www.behounek.eu

[FACEBOOK O DANÍCH](#)