

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 60208 N Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DIPLOMOVÁ PRÁCE

**Místo zdanění daní z přidané hodnoty při intrakomunitárním
dodání a pořízení zboží a při vývozu a dovozu zboží z pohledu
podmínek INCOTERMS**

Vedoucí diplomové práce

Ing. Jiří Pšenčík, Ph.D.

Autor diplomové práce

Bc. Martina Drdová

2012

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Místo zdanění daní z přidané hodnoty při intrakomunitárním dodání a pořízení zboží a při vývozu a dovozu zboží z pohledu podmínek INCOTERMS“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., v plném znění, souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly, v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb., zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích 29. 4. 2012

.....

Bc. Martina Drdová

Poděkování

Děkuji vedoucímu práce Ing. Jiřímu Pšenčíkovi, Ph.D. za cenné připomínky a metodické vedení při zpracování diplomové práce.

Obsah

1. Úvod	2
2. Literární přehled	3
2.1 Územní působnost	3
2.2 Předmět daně	3
2.3 Plátce a osoba registrovaná k dani v jiném členském státu.....	4
2.4 Zdanitelné plnění.....	7
2.5 Místo plnění - všeobecně.....	8
2.6 Místo plnění při dodání a pořízení zboží z jiného členského státu	12
2.7 Uskutečnění plnění a daňová povinnost.....	17
3. Metodika.....	21
4. Místo zdanění při dodání zboží v rámci intrakomunitárních dodání zboží a při vývozu a dovozu	22
5. Analýza osvobození od daně s nárokem na odpočet v případě intrakomunitárních dodání zboží a v rámci obchodu se zbožím s třetími zeměmi.....	24
5.1 Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu	24
5.2 Dovoz zboží.....	28
5.3 Vývoz zboží.....	30
6.1 Podmínky INCOTERMS	32
6.2 Historie INCOTERMS	32
6.3 Hlavní rysy pravidel INCOTERMS 2010.....	34
6.4 Podmínky INCOTERMS a DPH.....	40
7. Syntéza místa plnění a daňové zátěže DPH dle jednotlivých podmínek INCOTERMS	49
8. Závěr.....	55
9. Summary	57
10. Přehled použité literatury	58

1. Úvod

Místo zdanění daní z přidané hodnoty při intrakomunitárním dodání a pořízení zboží a při vývozu a dovozu zboží není v žádném zákoně výslovně definováno. Přesto ve většině případů, ze kterých samozřejmě existuje mnoho výjimek, je zřejmé, že místem zdanění je ten stát, ve kterém nastává místo plnění, které je již definováno v zákoně o dani z přidané hodnoty a také ve Směrnici EU k dani z přidané hodnoty. Z této směrnice vyplývá, že místem plnění při dodání zboží mezi jednotlivými státy Společenství je stát spotřeby.

Z pohledu daně z přidané hodnoty může být při přeshraničních obchodech určení místa plnění a následně tedy i místa zdanění chápáno jako problematické. Je třeba vycházet jak z legislativy platné v daném státě, tak také z legislativy platné pro všechny státy Společenství, tedy ze Směrnice EU k dani z přidané hodnoty.

Dodací podmínky INCOTERMS jsou určeny pro mezinárodní obchod. Prodávající a kupující se vzájemně dohodnou v uzavřené obchodní smlouvě, kterou z dodacích podmínek pro svůj obchod použijí. Výběrem dodací podmínky určují především místo předání zboží a povinnosti spojené s dodáním zboží do tohoto předem sjednaného místa určení, kterými jsou určení, který z účastníků této dohody je povinen zajistit hlavní přepravu dodávaného zboží a pojištění přepravovaného zboží.

Jakkoliv spolu místo zdanění z pohledu hmotného daňového práva a podmínky INCOTERMS nemusí explicitně souviset, mají tyto dodací podmínky také z pohledu daně z přidané hodnoty vliv na určení místa zdanění, respektive na určení místa, ve kterém přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník z dodavatele zboží na odběratele zboží. Díky vymezení, které podmínky INCOTERMS definují, je možné využít dodací podmínky INCOTERMS právě pro daň z přidané hodnoty. Zásadního významu mohou tyto podmínky nabývat při prokazování fakticity dodání zboží mezi jednotlivými členskými státy.

2. Literární přehled

2.1 Územní působnost

Tuzemsko – území České republiky.

Třetí země – území mimo Evropské společenství,

dle zákona o dani z přidané hodnoty se za třetí země považují také např. Kanárské ostrovy, Normanské ostrova apod., přestože jsou součástí celního území Evropského společenství a dále např. ostrov Helgoland, Livigno a další, kteří nejsou součástí celního území Evropského společenství.

Území Evropského společenství – území stanovené příslušným právním předpisem Evropského společenství.

2.2 Předmět daně

Předmětem daně je mimo jiného také dodání takového zboží, které je dodáno plátcem daně z přidané hodnoty, tj. osobou povinnou k dani, která se stala dle zákona o dani z přidané hodnoty plátcem. Pokud je zboží předmětem daně, znamená to, že toto zboží bude podléhat zdanění daní z přidané hodnoty. Dle zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, nebo pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále jen "členský stát") za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani a dále se předmětem daně rozumí dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. (1)

Předmětem daně však není pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně, jestliže dodání tohoto zboží v tuzemsku by bylo osvobozeno od daně, pokud je pořízení zboží uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a která není plátcem nebo osobou identifikovanou k dani a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 326.000,- Kč a tato částka nebyla ani překročena v předcházejícím kalendářním roce; do stanovené částky se nezapočítává hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně, při pořízení z jiného

členského státu nebo jestliže se jedná o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu, pokud je dodání tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží.

Plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. (1)

2.3 Plátce a osoba registrovaná k dani v jiném členském státu

- *Plátce*

Je taková osoba povinná k dani, která samostatně vykonává ekonomickou činnost – tedy podnikatel. Podnikatel se může plátcem stát dobrovolně a to nejčastěji v případech, kdy jsou mezi jeho významnými zákazníky převážně plátců daně z přidané hodnoty. Nebo se plátcem stane na základě povinné registrace dle zákona o dani z přidané hodnoty, pokud jeho obrat překročí zákonem stanovenou výši obratu za 12 kalendářních měsíců a sídlo nebo místo podnikání má v tuzemsku.

Plátce je povinen přiznat a zaplatit daň a to z činností, které podléhají zdanění daní z přidané hodnoty, tedy které jsou předmětem daně, jak je uvedeno výše. Přiznat a zaplatit daň má plátce povinnost vždy k 25. dni následujícího měsíce po ukončeném zdaňovacím období, kterým je měsíc nebo čtvrtletí.

Zákon o dani z přidané hodnoty uvádí plátce jako osobu povinnou k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která uskutečňuje zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1.000.000,- Kč. Plátcem se stává od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.

Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:

- zdanitelné plnění,

- plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku. (1)

Plátce je povinen vystavit daňový doklad, na kterém uvede údaje o dani a základu daně. Daňový doklad je povinen vystavit za uskutečněná zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně, nebo za přijetí úplaty. Podle zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. (1)

Uvedená hranice ročního obratu pro povinnost registrovat se jako plátce DPH ve výši 1.000.000,- Kč by měla být podle navrhovaných změn v zákoně o dani z přidané hodnoty od 1. 1. 2013 snížena na 750.000,- Kč ročního obratu. Změní se také doba vzniku plátcovství od překročení stanoveného limitu a to z prvního dne třetího měsíce po tomto překročení na první den druhého měsíce po překročení. Navíc od začátku roku 2013 nebude již podmínkou plátcovství povinnost registrovat se do 15-ti dnů na finančním úřadě, ale plátcovství vznikne ze zákona automaticky, a to překročením stanoveného limitu.

Ministerstvo financí tuto změnu odůvodňuje tím, že i přes pokles výše obratu je tato hranice jednou z nejvyšších v Evropské unii.(10)

- ***Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě***

Je osoba, která nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu v tuzemsku a která je registrovaná k dani v jiném členském státě.

Tato osoba se za určitých podmínek stává také plátcem v tuzemsku a to v případě:

- pokud uskuteční zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku mimo dovoz zboží, pokud jsou osobou povinnou přiznat a zaplatit daň,

- pokud založí v tuzemsku provozovnu, stává se plátcem dnem vzniku provozovny, pokud v tuzemsku neuskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet,
- pokud pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku, včetně nového dopravního prostředku a zboží, které je předmětem spotřební daně (mimo zboží pořízené prostřední osobou v rámci třístranného obchodu); stává se plátcem dnem prvního pořízení zboží,
- pokud je této osobě dodáno zlato, stává se plátcem dnem poskytnutí tohoto plnění,
- pokud tato osoba uskutečňuje zasílání zboží do tuzemska a v běžném kalendářním roce přesáhne částku 1.140.000 Kč, pak se stává plátcem dnem, kdy byla tato částka překročena, pokud však uskutečňuje zasílání zboží, které je předmětem spotřební daně, stává se plátcem dnem prvního dodání tohoto zboží,
- pokud je jí poskytnuto plnění v režimu přenesení daňové povinnosti dle ustanovení § 92a zákona o dani z přidané hodnoty, s místem plnění v tuzemsku, stávají se plátcem dnem poskytnutí tohoto plnění. (1)

Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě se stává plátcem v tuzemsku pouze ve výše uvedených případech. Na rozdíl od toho osoba, která má v tuzemsku sídlo nebo místo podnikání, vykonává zde ekonomickou činnost a její výše obratu za posledních 12 kalendářních měsíců přesahuje zákonem stanovenou výši, se stává plátcem bez rozdílu toho, jaká uskutečněná zdanitelná plnění, která jsou předmětem daně, uskutečnila.

V případě dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované v jiném členském státu, se bude u plátce jednat o osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty. Plátce bude tedy osobě registrované v jiném členském státě dodávat zboží za ceny bez daně a toto dodání uvede ve svém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty jako dodání zboží do jiného členského státu. Do souhrnného hlášení, které je plátce povinen podat mimo jiné i v případě dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, uvede plátce souhrnné informace o jím uskutečněných dodáních zboží do jiného členského státu.

Na jednotlivých řádcích souhrnného hlášení plátce deklaruje:

- údaje o hodnotě dodaného zboží v české měně,
- údaje o DIČ pořizovatele,
- kód země, v níž je pořizovatel registrován.

Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě je pak povinna pořízené zboží přiznat a zaplatit daň ve svém státě v rámci svého daňového přiznání.

Plátce může však zároveň být také osobou registrovanou k dani v jakémkoli státě Společenství, a to pokud se v tomto státě zaregistruje k dani z přidané hodnoty za určitých podmínek platných v tomto státě Společenství.

- ***Osoby osvobozené od uplatňování daně***

Jsou osoby povinné k dani, které mají sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, pokud jejich obrat nepřesáhne částku 1.000.000,- Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, pokud zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví jinak.

2.4 Zdanitelné plnění

Zdanitelným plněním se rozumí:

- ***Dodání zboží a převod nemovitosti*** pro účely zákona o dani z přidané hodnoty se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník a převod nemovitosti, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření.
- ***Poskytnutí služby*** se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také převod práv, poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, vznik a zánik věcného břemene, přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.
- ***Pořízení zboží z jiného členského státu*** je nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v Evropském společenství, pokud je zboží přepraveno nebo odesláno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou v Evropském společenství, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. (1)

2.5 Místo plnění - všeobecně

- *Zásady určování principu státu původu a principu státu určení*

V souvislosti s mezinárodním obchodem se zbožím a službami vzniká otázka, kde se nachází místo plnění pro účely zákona o dani z přidané hodnoty. Mají být tato plnění podrobena zdanění dle pravidel stanovených ve státě původu zboží (princip státu původu) nebo dle pravidel státu spotřeby (princip státu určení)?

V mezinárodním přeshraničním obchodním styku je z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty uznáván princip státu určení (článek III odst. 2 Všeobecné dohody o clech a obchodu). Tímto se zabrání narušení hospodářské soutěže mezi dováženým a domácím zbožím, jelikož ke zdanění dochází vždy ve státě spotřeby. Všechno zboží je tedy v daném státě z daňového pohledu stejně zatíženo. Princip státu určení je založen na skutečnosti, že se při vývozu daň z přidané hodnoty nevybírání, resp. že se takto vybraná daň vrací. Naproti tomu při dovozu ke zdanění daní z přidané hodnoty dochází.

Právo Společenství se v zásadě rovněž řídí principem státu určení. Tuzemské i dovezené výrobky by tak měly být z daňového pohledu postaveny naroveň. Princip státu původu však tímto není žádným způsobem vyloučen.

V systému daně z přidané hodnoty má velký význam stanovení místa plnění. Toto místo stále ovlivňuje minimálně zatížení spotřeby, cenové podmínky osoby povinné k dani stejně jako rozdělení vlastních prostředků Společenství plynoucích z daně z přidané hodnoty.

Směrnice o DPH je v podstatě založena na zásadě, že dodání zboží a poskytnutí služeb má být podrobena zdanění ve státě původu. Článek 402 Směrnice o DPH uvádí: „Režim zdanění obchodu mezi členskými státy podle této směrnice je přechodný a bude nahrazen konečným režimem založeným na zásadě zdaňování dodání zboží nebo poskytnutí služby v členském státě původu.“ Princip státu původu, který měl být jedním ze základních principů systému daně z přidané hodnoty, však za předpokladu, že systém daně z přidané hodnoty není zcela harmonizován, vede k narušení hospodářské soutěže. Navíc by byly exportující země z titulu

vyšších daňových příjmů zvýhodněny; importující země by byly naopak znevýhodněny. Požadovaná rovnováha by mohla být nastolena pouze zavedením tzv. clearingů (vypořádání). S vědomím těchto obtíží byl vytvořen *přechodný systém založený na zásadách principu státu určení*. Při absenci hranic uvnitř Evropské unie je daňové vyrovnání realizováno prostřednictvím daňových ustanovení. Dodání zboží do jiného členského státu je tak od daně ve státě původu osvobozeno; pořízení zboží z jiného členského státu je naproti tomu ve státě určení podrobena zdanění. Osvobozením od daně dodání zboží do jiného členského státu, které je doprovázeno pořízením zboží z jiného členského státu, se zabrání dvojímu zdanění a je tak zachována zásada neutrality. Pro dodání zboží do jiného členského státu, které není považováno za pořízení zboží z jiného členského státu, naproti tomu platí princip státu původu. Toto platí zejména pro dodání zboží soukromým osobám v cestovním ruchu v rámci Společenství. Ke zdanění ve státě určení v tomto případě nedochází. Výjimku tvoří pouze pravidlo pro zasílání zboží.

Evropská komise hodnotí fungování přechodné úpravy v zásadě pozitivně. Přesto nelze přehlížet určité problémy tohoto systému. Mezi tyto patří především kolotočové podvody a jiné přeshraniční podvodné metody.

Společný systém daně z přidané hodnoty se tak v současné době řídí zásadou zdanění v místě, kde dochází ke spotřebě (princip státu určení). Jelikož je zavedení principu státu původu ještě hrdinou daleké budoucnosti, byly postupně provedeny změny a zlepšení „přechodného systému“. Změna Směrnice o DPH týkající se místa plnění služeb zdůrazňuje význam principu země určení a poukázala na tendenci zachovat si tento systém. V podstatě lze říci, že se de facto postupně upouští od původně zamýšleného systému, který měl být založen na zásadě zdaňování v místě původu. (2)

Místo plnění poskytuje informaci o tom, kde je určité plnění předmětem daně z přidané hodnoty, tedy kde se zdanitelné plnění uskutečňuje. Dle Směrnice ES o DPH je místem plnění při dodání zboží místo, kde se zboží nachází k převodu, resp. nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník (dodání zboží bez přepravy). (2)

V této souvislosti je však třeba uvést, že i přesto, že přechodný stav Směrnice EU o dani z přidané hodnoty vychází z toho, že daň z přidané hodnoty je vlastně všeobecnou daní ze

spotřeby a místo zdanění by mělo být v místě spotřeby, tedy v místě státu určení, existují výjimky, které místo plnění přenesou zpět do místa státu původu.

Takovouto výjimkou je bezesporu *rozsudek Soudního dvora C-285/09 ve věci „R“* ze dne 7. prosince 2010. Tento judikát vycházel ze šesté směrnice o DPH – článku 28c část A písm. a), který zní následovně: „Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, osvobodí členské státy od daně (mimo jiné) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.“

Rozsudek se zabýval daňovými úniky z titulu osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu, kdy pan „R“ portugalský státní příslušník a zároveň jednatel německé společnosti obchodujícími s luxusními automobily prodával automobily do Portugalska. Pan „R“ umožnil spáchat únik DPH v tomto státě a to tím způsobem, že zatajil skutečnou totožnost kupujících vozidel. Vystavoval falešné faktury, které měly veškeré náležitosti včetně identifikačních čísel pro účely DPH, ale na jména fiktivních kupujících jakožto příjemců dodávek. Vyvolávalo to dojem, že DPH bude zaplacena v Portugalsku. Skuteční kupující následně vozidla prodávali konečným soukromým kupujícím v Portugalsku, aniž informovali portugalské daňové orgány o existenci předchozího pořízení uvnitř Společenství a aniž za tato pořízení odvedli DPH.

Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že k tomu, aby měl dodavatel zboží nárok na osvobození od daně podle šesté směrnice, musí předložit důkaz, že jsou splněny podmínky použití tohoto ustanovení, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.

Z výše uvedeného rozsudku vyplývá, že pan „R“ uplatnil nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty za okolností, kdy dodané zboží skutečně opustilo území Německa, ale faktury a prohlášení, které předložil daňovému orgánu jako důkazy transakcí uvnitř

Společenství, byly vědomě věcně nesprávné. Podle předkládajícího soudu totiž pan „R“ v těchto fakturách zatajil totožnost skutečných pořizovatelů, aby jim umožnil vyhnout se placení DPH splatné na základě pořízení uvnitř Společenství, ke kterému došlo v Portugalsku. Z tohoto vyplývá, že za takových podmínek může členský stát, v němž se dodání uvnitř Společenství začalo uskutečňovat, odmítnout přiznat osvobození od daně na základě pravomoci, které mu přísluší podle šesté směrnice, a k zajištění správného a jednoznačného uplatňování osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.

Pokud jde tedy o konkrétní případy, kdy lze důvodně předpokládat, že pořízení uvnitř Společenství odpovídající dotčenému dodání by v členském státě určení mohlo uniknout placení DPH, a to navzdory vzájemné pomoci a správné spolupráci mezi daňovými orgány dotčených členských států, je členský stát odesláním v zásadě povinen odmítnout přiznat dodavateli zboží osvobození od daně a musí mu uložit povinnost zaplatit dodatečně daň, aby zabránil tomu, že dotčená transakce nebude vůbec zdaněna. (7)

Česká legislativa na tento problém místa zdanění reaguje takto:

- **Místo plnění při dodání zboží**

Místo plnění při dodání zboží je vymezeno v § 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

1. Při dodání zboží bez odeslání nebo přepravy je nadále místem plnění místo, kde dochází k dodání předmětného zboží (např. pokud si kupující vyzvedne sám zboží v prodejně nebo na skladě, je místem plnění místo, kde dochází k prodeji).
2. Při dodání zboží, které je spojeno s přepravou nebo odesláním zboží, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se přeprava nebo odeslání zboží začíná uskutečňovat. Pokud je např. zboží dodáváno spolu se zajištěním přepravy do jiného členského státu, je místem plnění to místo, kde se zboží nakládá, např. sklad dodavatele v tuzemsku. Při následném dodání zboží dovezeného ze třetí země se za místo plnění považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží. Správné rozlišování postupu je důležité zejména při tzv. řetězových obchodech.
3. Při dodání zboží s jeho instalací nebo montáží je místem plnění místo, kde je zboží smontováno, nebo instalováno.

4. Při dodání zboží na palubě lodi, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území Evropského společenství, je to místo zahájení přepravy cestujících. Zpáteční přeprava se považuje za samostatnou přepravu. (1)

2.6 Místo plnění při dodání a pořízení zboží z jiného členského státu

Dodání zboží do jiného členského státu a pořízení zboží z jiného členského státu představují ve skutečnosti jednu a tutéž transakci, ačkoliv tyto zakládají různá práva a povinnosti jak na straně osob zúčastněných na dané transakci, tak na straně správců daně dotčených členských států. K pořízení zboží z jiného členského státu, které podléhá zdanění daní z přidané hodnoty ve členském státě ukončení odeslání nebo přepravy, musí existovat „zrcadlové“ dodání zboží do jiného členského státu, které je ve členském státě zahájení odeslání nebo přepravy osvobozeno od daně z přidané hodnoty na základě článku 138 Směrnice o DPH. Aplikací osvobození od daně u dodání zboží do jiného členského státu, které je doprovázeno pořízením zboží z jiného členského státu, je tedy možné zabránit dvojímu zdanění, a tak i zabránit narušení zásady daňové neutrality obsažené ve společném systému daně z přidané hodnoty. (2)

- ***Pořízení zboží z jiného členského státu***

Pořízením zboží z jiného členského státu se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím pořízeným od osoby registrované k dani v Evropské unii, pokud je zboží přepraveno nebo odesláno z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobě registrované k dani v EU, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

Na rozdíl od dodání zboží do jiného členského státu, kdy je místem plnění místo začátku přepravy pořizovateli, při pořízení zboží z jiného členského státu je to místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.

Za místo pořízení zboží se tedy považuje ten členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě, než který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

Pokud je však pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně podle § 11 odstavce 1 zákona o dani z přidané hodnoty v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží následně potom, co bylo předmětem daně v tuzemsku, protože daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě, která mu dodává zboží a která je registrovaná k dani v jiném členském státě, bylo vydáno v tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

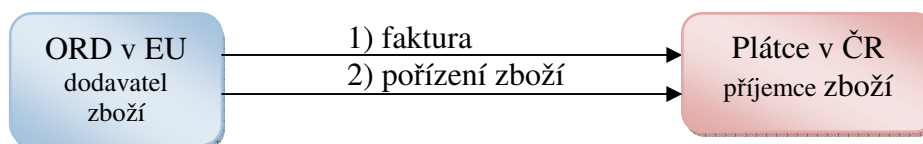
Pokud je však použit zjednodušený postup při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu, za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo stanovené podle odstavce 1, pokud pořizovatel uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu za účelem následného dodání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží podle odstavce 1 a osoba, které bylo zboží dodáno v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, přiznala a zaplatila daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu a pořizovatel podal souhrnné hlášení. (1)

Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu dle § 11 zákona o DPH je:

- a) místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy,
- b) členský stát, který vydal DIČ, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě, než který vydal toto DIČ a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy. (11)

ad a) Pokud český plátce pořídí zboží od osoby registrované k dani v EU, obdrží daňový doklad a zároveň je český plátce i příjemcem tohoto zboží v České republice viz schéma:

Schéma 1: Místo plnění u příjemce



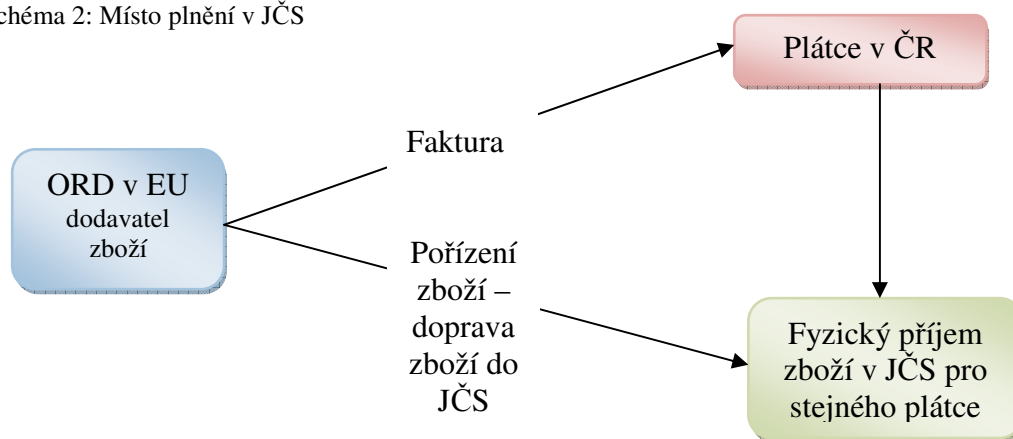
Zdroj: vlastní zpracování

Potom místo zdanění bude stejné jako místo plnění a to v České republice, kde má plátce povinnost přiznat daň dle § 25 zákona o dani z přidané hodnoty a to:

- k datu vystavení daňového dokladu (jestliže daňový doklad byl vystaven před 15. dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno),
- k 15. dni měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, pokud nebyl vystaven daňový doklad do tohoto data,
- dnem přemístění zboží do tuzemska, jestliže se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu,
- za den pořízení zboží se považuje den, ke kterému by bylo uskutečněno zdanitelné plnění při dodání zboží.

ad b) Pokud český plátce pořídí zboží od osoby registrované v EU, obdrží daňový doklad, ale toto zboží bude přepraveno přímo do dalšího jiného členského státu (pro českého plátce) viz schéma:

Schéma 2: Místo plnění v JČS



Zdroj: vlastní zpracování

V tomto případě jde o situaci, kdy příjemcem zboží je vlastně jedna a táž osoba, ale zboží je této osobě přepraveno do jiného členského státu, než je stát příjemce. V tomto případě má příjemce zboží dvě možnosti, buď toto dodání podrobí tuzemské dani, nebo se český plátce zaregistruje ve státě určení, kde zboží také zdaní. Pokud zboží nezdaní v tuzemsku a neprokáže, že zboží zdanil v jiném členském státě, ve kterém se ukončila přeprava, zboží musí zdanit v tuzemsku.

Za pořízení zboží z jiného členského státu se podle § 16 odst. 6 zákona o DPH nepovažuje přemístění obchodního majetku z jiného členského státu do tuzemska pro účely uvedené v § 13 odst. 7 zákona o DPH, ve kterém je konkrétně uvedeno, co všechno se nepovažuje za přemístění obchodního majetku z tuzemska do jiného členského státu.

- ***Přemístění obchodního majetku***

Za dodání zboží se považuje také dle § 13 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty přemístění obchodního majetku plátcem, tj. odeslání nebo přeprava majetku (zboží) plátcem nebo jím zmocněnou třetí osobou z tuzemska do jiného členského státu pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností v jiném členském státě.

Za přemístění obchodního majetku se nepovažuje:

- dodání zboží spojené s instalací nebo montáží,
- zasílání zboží,
- vývoz zboží plátcem, pokud je zboží propuštěno do režimu vývoz,
- zboží po provedení prací je vráceno zpět plátcem do tuzemska,
- přechodné užití zboží atd.

Toto přemístění zboží je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud plátcem prokáže, že bylo přemístěno do jiného členského státu a bylo předmětem daně z pořízení v jiném členském státě (§ 64 odst. 4 zákona o DPH).

- ***Dodání zboží do jiného členského státu***

Dle Směrnice ES o dani z přidané hodnoty je dodání zboží do jiného členského státu pojem používaný pro označení situace, kdy přeshraniční dodání zboží v rámci Evropského společenství je ve státě dodavatele zboží od daně z přidané hodnoty osvobozeno. Zvláštní formu dodání zboží do jiného členského státu představuje přemístění zboží. Uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu je na straně pořizovatele spojeno s uskutečněním pořízení zboží z jiného členského státu. Tímto způsobem je zajištěno podrobení takového dodání zboží daní z přidané hodnoty. (2)

Případová studie 1: Dodání zboží do JČS

a) Dodání zboží do jiného členského státu

Osoba A dodá osobě B zboží z Frankfurtu do Prahy. V takovém případě dochází u osoby A k dodání zboží do jiného členského státu osobě B. Národnost osoby A a B jsou přitom irelevantní.

b) Kdy nejde o dodání zboží do jiného členského státu

Německá osoba A dodá zboží francouzské osobě B z Mnichova do Hamburku. V daném případě se nedochází k dodání zboží do jiného členského státu, které by bylo osvobozeno od daně z přidané hodnoty, jelikož zboží které je předmětem dodání, zůstává v Německu a nedochází tedy k přeshraničnímu dodání zboží z jednoho členského státu do druhého členského státu.

Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty se dodáním zboží rozumí podle ustanovení § 13 odst. 1 převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, kdy zboží je skutečně fyzicky přepraveno, nebo odesláno do jiného členského státu, neboli do země „určení“ (§ 13 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). V souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu je předmětem daně dodání zboží za úplaty od osoby povinné k dani, s místem plnění v tuzemsku. (1)

Místem plnění je

- místo, kde se zboží nachází v době dodání (bez přepravy),
- místo, kde začíná přeprava,
- místo, kde je zboží instalováno nebo montováno apod. (1)

• ***Dodání zboží s místem plnění v tuzemsku nebo v jiném členském státě***

Musíme rozlišovat, kdy dochází k místu plnění v tuzemsku a kdy k místu plnění v jiném členském státě. Záleží, zda jde o tuzemské dodání zboží nebo o dodání mezi jednotlivými členskými státy, tedy zda skutečně došlo k příhraničnímu dodání a dále je důležité, jaké osobě je zboží dodáno.

Při dodání zboží v tuzemsku (ať už plátcí nebo neplátcí) je místo plnění a zároveň místo zdanění v tuzemsku.

V případě dodání zboží do jiného členského státu (zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska) a to:

- osobě, která **není** registrovaná v jiného členského státu, se bude jednat o tuzemské zdanitelné plnění a místo zdanění bude také v tuzemsku,

- osobě, která *je* registrovaná k dani v jiném členském státě, se bude jednat o osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty a místo zdanění bude v tomto případě v jiném členském státě.

O tuzemské zdanitelné plnění se bude jednat také v případě dodání zboží do jiného členského státu, ale osobě, která není v tomto státě dodání registrovaná k dani z přidané hodnoty. (11)

2.7 Uskutečnění plnění a daňová povinnost

Daňová povinnost (a rovněž povinnost odvést daň) vzniká při uskutečnění zdanitelného plnění. K uskutečnění zdanitelného plnění dochází v okamžiku, kdy nastane situace uvedená v příslušném daňovém zákoně (např. dojde k dodání zboží), která zakládá právo vybrat daň z přidané hodnoty v zákonem stanovené výši. Povinnost odvést daň představuje konkrétní právní vztah mezi úřadem oprávněným k výběru daně a osobou, která je ze zákona povinna tuto daň odvést. (2)

Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění je tedy důležitý zejména pro účely stanovení okamžiku vzniku povinnosti odvést daň a okamžiku vzniku nároku na odpočet daně na vstupu. (2)

Vznik povinnosti odvést daň se v systému založeném na vykazování v závislosti na sjednaných úplatách váže na okamžik poskytnutí plnění. Pokud je před uskutečněním plnění poskytnuta záloha, je pro stanovení okamžiku, kdy vzniká povinnost odvést daň, rovněž ve výše zmiňovaném systému relevantní v okamžiku poskytnutí této zálohy. V systému založeném na vykazování až skutečně přijatých úplat se okamžik vzniku povinnosti odvést daň odvíjí od okamžiku přijetí platby. (2)

- ***Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň***
 - ***při dodání zboží***

V ustanovení § 21 zákona o dani z přidané hodnoty jsou stanovena pravidla pro určení data uskutečnění zdanitelného plnění a určení okamžiku, kdy vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň. Podle odstavce 1 uvedeného paragrafu, je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plátce tedy

u tuzemských zdanitelných plnění musí až na výjimky uvedené v odst. 2 tohoto paragrafu vždy porovnat den uskutečnění zdanitelného plnění a den přijetí úplaty. Pokud přijme úplatu před uskutečněním zdanitelného plnění, vzniká mu povinnost přiznat daň již ke dni jejího přijetí. K tomuto dni plátce přizná daň ze základu daně, který vypočte z částky přijaté platby, jež zahrnuje daň, postupem dle § 37 odstavce 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ve kterém je uveden výpočet daně z úplaty za zdanitelné plnění, které je včetně daně. Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění pak při stanovení základu daně postupuje dle § 37 odstavce 3 zákona o dani z přidané hodnoty, ve kterém se uvádí výpočet daně, když vznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění. V této souvislosti nicméně považujeme za nutné upozornit, že přijetím úplaty může být nejen zaplacení celé částky, částečné úhrady nebo zálohy, ale i další formy úhrady závazku kupujícího nebo příjemce služby. (14)

Při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné a to:

- dnem dodání zboží tzn. převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník při prodeji podle kupní smlouvy,
- dnem převzetí v ostatních případech,
- dnem příklepu při vydražení zboží ve veřejné dražbě podle zákona o veřejných dražbách,
- dnem vzniku práva užívat zboží nájemcem při dodání zboží jak je již uvedeno výše. (1)

Evropský soudní dvůr ve věci BUPA Hospitále C - 419/02, konstatoval, že pravidlo, podle něhož v případě zaplacení záloh ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby vzniká daňová povinnost k dani z přidané hodnoty převzetím platby, představuje výjimku z obecného pravidla, podle něhož jinak daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby, a jako takové musí být vykládáno restriktivně. Aby v takové situaci vznikla daňová povinnost, je třeba, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, a tedy především, aby v okamžiku zaplacení zálohy byly zboží či služby přesně vymezeny.

Jak Evropský soudní dvůr dále zmínil, tento závěr je potvrzen důvodovou zprávou k návrhu Šesté směrnice, v níž Komise uvádí, že „jsou-li zálohy přijaty před uskutečněním zdanitelného plnění, má převzetí těchto záloh za následek vznik daňové povinnosti, neboť

smluvní strany tak vyjadřují svůj záměr vyvodit předem veškeré finanční důsledky spojené s uskutečněním zdanitelného plnění“. V tomto ohledu Evropský soudní dvůr také připomíná, že DPH podléhá dodání zboží a poskytování služeb a nikoliv platby uskutečněné, jako jejich protiplnění. DPH tak nemohou podléhat zálohy zaplacené za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které ještě nejsou jasně identifikovány.

Soudní dvůr tak rozhodl, že daňová povinnost nevzniká z titulu předem zaplacených paušálních částek za zboží uvedené obecným způsobem v seznamu, jenž může být v daném případě kdykoliv změněn společnou dohodou kupujícího a prodávajícího a z něhož si kupující může případně zboží vybírat, na základě dohody, kterou může kdykoli jednostranně vypovědět a získat zpět celou nevyčerpanou částku platby předem. Dlužno nicméně podotknout, že tyto závěry Evropského soudního dvora je třeba chápat v kontextu daného případu, kdy účelem zaplacení těchto paušálních částek bylo využít dosavadní výhodný daňový režim i ve vztahu k dodávkám, které měly být uskutečněny v blízké budoucnosti, kdy se měla tato výhodná právní úprava změnit. V tomto případě tady existovalo podezření na zneužití práva daňovými subjekty. K otázce, zda ke zneužití práva došlo, se nicméně Evropský soudní dvůr nevyjádřil, neboť ke svému rozhodnutí došel způsobem, jak bylo uvedeno výše. (14)

Zdanitelné plnění podle ustanovení § 21 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, se v případě dodání zboží podle kupní smlouvy dle obchodního zákoníku považuje za uskutečněné dnem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Při určení tohoto dne je třeba vzít v úvahu sjednané smluvní podmínky. Je přitom třeba mít na paměti, že pojem „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“ je širší než právní pojetí převodu vlastnictví. Tuto skutečnost potvrdil *Evropský soudní dvůr* ve svém rozhodnutí ve věci *Shippin and Forwarding Enterprise Safe C-320/88*, kde konstatoval, že *termín dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnického práva tak, jak ho upravuje národní legislativa, ale zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastník, a to i kdyby k převodu právního vlastnictví majetku nedošlo.* (14)

- ***při dodání zboží do jiného členského státu***

Daň na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu, na které se nevztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Den uskutečnění zdanitelného plnění se při dodání zboží do jiného členského státu stanoví podle § 21 zákona o dani z přidané hodnoty. Daň je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň.

Daňová povinnost přiznat dodání do jiného členského státu v tuzemsku vznikne v případě, že zboží bude dodáno do jiného členského státu osobě nepovinné k dani (osobě neregistrované k dani) v jiného členského státu. Pokud bude plátce dodávat zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiného členského státu a tato dodávka bude splňovat podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, je plátce povinen uvést v souhrnném hlášení dle § 102 zákona o dani z přidané hodnoty.

Plátce je povinen podat souhrnné hlášení také pokud:

- dodal zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě (znamená to, že plátce si ověří evropské DIČ osoby, která mu poskytla toto evropské DIČ, plátce potřebuje mít jistotu, že osoba, která poskytla DIČ je skutečně osoba registrovaná k dani v jiného členského státu Evropské unie),
- přemístil obchodní majetek do jiného členského státu,
- dodával zboží kupujícímu jako prostřední osoba v třístranném obchodu.

3. Metodika

Cílem této práce je analýza místa zdanění daní z přidané hodnoty v případě jednak intrakomunitárního dodání a pořízení zboží a jednak dovozu a vývozu zboží, dále pak samostatná analýza dodacích podmínek INCOTERMS a následná syntéza místa zdanění a systému dodacích podmínek INCOTERMS.

Cílem diplomové práce je analýza vazeb mezi místem zdanění daní z přidané hodnoty, tj. určení státu, ve kterém dojde ke zdanění daní z přidané hodnoty, a dodacích podmínek INCOTERMS tak, aby mohla být zjištěna jejich vzájemná souvislost, jakkoliv při prvoplánovém pozorování jejich přímá vazba neexistuje.

Prvotním a výchozím krokem v diplomové práci je vymezení základních daňových pojmů a ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty se specifickým zaměřením na intrakomunitární dodání zboží a na dovoz a vývoz zboží. Tato analýza vzhledem k cíli práce musí vést k definici místa zdanění, která není obsažena v zákoně o dani z přidané hodnoty, která je však rozhodující pro další části diplomové práce. Použity budou také názorné případové studie.

Následně musí být analyzován systém dodacích podmínek INCOTERMS a to účelově ve vazbě na daň z přidané hodnoty.

V kontextu těchto samostatných analýz dochází k stanovení vazeb potřebných k určení souvislostí mezi těmito samostatnými okruhy a zároveň sloužících k podpoře prokazování skutečného stavu před správcem daně.

4. Místo zdanění při dodání zboží v rámci intrakomunitárních dodání zboží a při vývozu a dovozu

- *Místo zdanění*

Definice místa zdanění není uvedena v zákoně o dani z přidané hodnoty a ani ve Směrnici ES k dani z přidané hodnoty. Z uvedené legislativy však vyplývá, že místo zdanění se zpravidla shoduje s místem plnění. Tam, kde je pro dodání zboží stanoveno místo plnění, bude také toto dodání zboží zpravidla zdaněno. Pro účely této diplomové práce je tedy nutné definovat nikoliv místo plnění ale místo zdanění:

Definice místa zdanění v tuzemsku: Při dodání zboží v rámci tuzemska, je místem zdanění vždy Česká republika a to podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

Definice místa zdanění při dodání zboží do jiného členského státu: Při dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu, je místo zdanění v tom členském státě, ve kterém je toto dodání fakticky zdaněno, tj. vykázáno v přiznání k dani z přidané hodnoty a je z něj přiznána a zaplácena daň způsobem obdobným tuzemskému § 108 zákona o dani z přidané hodnoty. Tuto definici lze uvést i přesněji tak, že místo zdanění pro účely této diplomové práce se určuje podle toho, v jakém členském státu je dodání zboží předmětem daně (v tuzemsku § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

Místo zdanění se určuje vždy podle povahy dodání zboží a také podle toho, kdo je faktickým účastníkem tohoto dodání zboží.

Záleží tedy na tom, jak je zboží fakticky dodáno, přepraveno, nebo odesláno a komu je toto zboží dodáno, zda osobě registrované k dani v jiném členském státě nebo osobě, která registrovaná k dani není.

Definice místa zdanění při dovozu zboží: V případě dovozu zboží je místem zdanění členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropského společenství, nebo ten členský stát, ve kterém se přestanou na zboží vztahovat příslušná celní opatření.

Definice místa zdanění při vývozu zboží: V případě vývozu je místem zdanění třetí země, pokud v této zemi je zavedena daň z přidané hodnoty, nebo jakákoli jiná spotřební daň a pokud tento vývoz bude předmět daně v této zemi.

Místo zdanění je tedy obecně definováno jako místo, kde bude daň skutečně přiznána a zaplácena. V české legislativě je povinnost přiznat a zaplatit daň uvedena v ustanovení § 108 zákona o dani z přidané hodnoty. Nutno však uvést, že toto ustanovení se týká pouze plnění, s místem plnění v České republice. Pokud by místo plnění bylo v jiném státě Společenství, nebo ve třetí zemi, nelze toto ustanovení použít. Každý stát ve Společenství má svou legislativní úpravu povinnosti přiznat a zaplatit daň. Je možné také vyjít ze Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. V případě jednotlivých národních legislativ je také určen předmět daně, obdobně jako je tomu v případě § 2 tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty.

Tabulka 1: Místo zdanění

Místo zdanění				
<i>Při dodání zboží</i>				
		<i>v tuzemsku</i>	<i>intrakomunitární dodání</i>	<i>vývoz</i>
1)	Dodání bez odeslání nebo přepravy (dodání v tuzemsku)	Tuzemsko		
2)	Dodání ORD v jiném členském státě		Stát určení	
3)	Dodání osobě neregistrované k dani z jiného členského státu		Tuzemsko	
4)	Přemístění obchodního majetku do jiného členského státu		Stát určení	
6)	Dodání zboží do třetí země			Třetí země (pokud je zavedena DPH či daň ze spotřeby)
<i>Při pořízení zboží</i>				
		<i>v tuzemsku</i>	<i>intrakomunitární dodání</i>	<i>dovoz</i>
1)	Pořízení zboží z jiného členského státu		Stát určení	
2)	Pořízení ze třetí země			Členský stát, na jehož území vstupuje zboží ze třetí země
3)	Pořízení ze třetí země – členský stát, ve kterém se přestanou na zboží vztahovat celní opatření a následuje po státě, do kterého zboží vstoupilo ze třetí země.			Členský stát, ve kterém se přestala na zboží vztahovat celní opatření.

Zdroj: vlastní zpracování

5. Analýza osvobození od daně s nárokem na odpočet v případě intrakomunitárních dodání zboží a v rámci obchodu se zbožím s třetími zeměmi.

5.1 Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu

Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu řeší ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení definuje podmínky, za kterých je plátce oprávněn uplatnit osvobození od daně u zboží dodávaného z České republiky do jiného členského státu, popř. do jiného členského státu tímto plátcem přemístovaného. Jestliže podmínky uvedené v tomto paragrafu nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží, podle toho, co nastane či nastalo dříve.

Podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu jsou v ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Jde o tři základní podmínky:

1. Zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.
2. Zboží musí být odesláno či přepraveno do jiného členského státu.
3. Doprava musí být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.

Nejdiskutovanější podmínkou je výklad pojmů odeslání a přepravy, resp. otázka, k jakému okamžiku je možno tuto podmínku považovat za splněnou.

Splnění všech tří podmínek a tedy i existenci nároku na odpočet daně, je povinen prokázat plátce daně. Fakt, že zboží fyzicky opustilo území ČR, je možno dokládat různými způsoby, ovlivněnými sjednanými dodacími podmínkami. (14)

Jestliže přepravu zajišťuje plátce, může pro doložení přeshraniční přepravy použít např. přepravní doklady, na kterých je potvrzeno převzetí zboží mimo území ČR. V případě, že přepravu zajišťuje odběratel, přichází do úvahy např. prohlášení odběratele (pořizovatele ve státě ukončení přepravy). Podmínka ukládající povinnost prokázat, že zboží bylo předmětem daně při pořízení zboží v jiném členském státě, se jeví jako jdoucí nad rámec článku 138 odst. 2 písm. c) Směrnice ES o dani z přidané hodnoty, který uvádí, že dodání

zboží spočívající v jeho přemístění do jiného členského státu, která by byla osvobozena od daně, kdyby se uskutečnila pro jinou osobu povinnou k dani. (2), (14)

Podmínku týkající se registrace odběratele v jiném členském státě je možno prověřit přes systém VIES.

Případová studie 2: Místo plnění u dodání zboží

- místo plnění při dodání zboží do jiného členského státu

Obchodní společnost A se sídlem v tuzemsku, která je plátcem daně, dodává zboží společnosti B se sídlem na Slovensku, která toto zboží dále dodává další společnosti C také se sídlem na Slovensku. Obě slovenské firmy jsou na Slovensku registrovány k dani z přidané hodnoty. Dodávané zboží je přitom ze skladu české firmy A přepraveno přímo do skladu firmy C, který se nachází na území Slovenska. Jestliže je dodání mezi firmou A a B spojeno s přepravou,

tj. přepravu zajišťuje firma A či B, stanoví se u tohoto dodání místo plnění podle §7 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy místo kde začíná přeprava. Místo plnění je tedy v ČR. Toto dodání spojené s přepravou splňuje podmínky pro osvobození od daně s nárokem na odpočet daně jako intrakomunitární dodání zboží z tuzemska na Slovensko a to podle ustanovení § 64 odst. 1.

Česká firma A tedy bude předmětné zboží oprávněně fakturovat bez DPH a firma B bude na Slovensku přiznávat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu. Navazující dodání zboží mezi slovenskými firmami B a C je již bez přepravy a podle § 7 odst. 1 zákon a o dani z přidané hodnoty má místo plnění na Slovensku, tj. ve skladu firmy C, který se nachází na území Slovenska. Firma B tedy u tohoto dodání uplatní standardním způsobem daň podle platného slovenského zákona o dani z přidané hodnoty.

Pokud by však bylo s přepravou spojeno až dodání zboží mezi firmou B a C, to znamená, že přepravu zboží ze skladu české firmy A by si zajistila sama slovenská firma C, nemůže být spojeno s přepravou dodání zboží mezi tuzemskou firmou A a slovenskou firmou B. Tady by se stanovilo místo plnění podle § 7 odst. 1 zákona o DPH, tj. jako při dodání bez přepravy či odeslání. V uvedeném případě by toto dodání zboží mezi firmou A a B nespĺnilo podmínky pro osvobození od daně jako intrakomunitární dodání zboží a není osvobozeno od daně. Podmínky pro intrakomunitární dodání, které je spojeno s přepravou, bude tedy splňovat až dodání zboží mezi firmou B a C.

V této souvislosti by se musela slovenská firma B zaregistrovat jako plátce DPH v tuzemsku, jak vyplývá z § 94 odst. 13 zákona o DPH. Podle poslední věty tohoto odstavce se osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která uskuteční osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně, s výjimkou stanovených případů, stává plátcem dnem prvního uskutečnění tohoto plnění. Firma B by tedy, již jako plátce daně v tuzemsku, uskutečnila osvobozené dodání zboží do jiného členského státu a až firma C by přiznávala na Slovensku daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu.

Při dodání zboží, které je spojeno s jeho instalací nebo montáží, je místem plnění podle § 7 odst. 3 zákona o DPH místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Pokud je např. tuzemským dodavatelem dodáván stroj nebo výrobní zařízení s montáží či instalací slovenskému odběrateli, je místem plnění to místo, kde je jejich montáž či instalace prováděna, tedy např. výrobní hala odběratele výrobního zařízení na Slovensku. (15)

- ***Osvobození při přemístění obchodního majetku***

Ustanovení § 64 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje podmínky pro uplatnění osvobození od daně v situaci, kdy si plátce přemísťuje svůj obchodní majetek z České republiky do jiného členského státu pro účely svého podnikání. Plátce daně je povinen prokázat, že zboží opustilo území České republiky a že bylo předmětem daně při pořízení v jiném členském státě.

Případová studie 3: Přemístění obchodního majetku

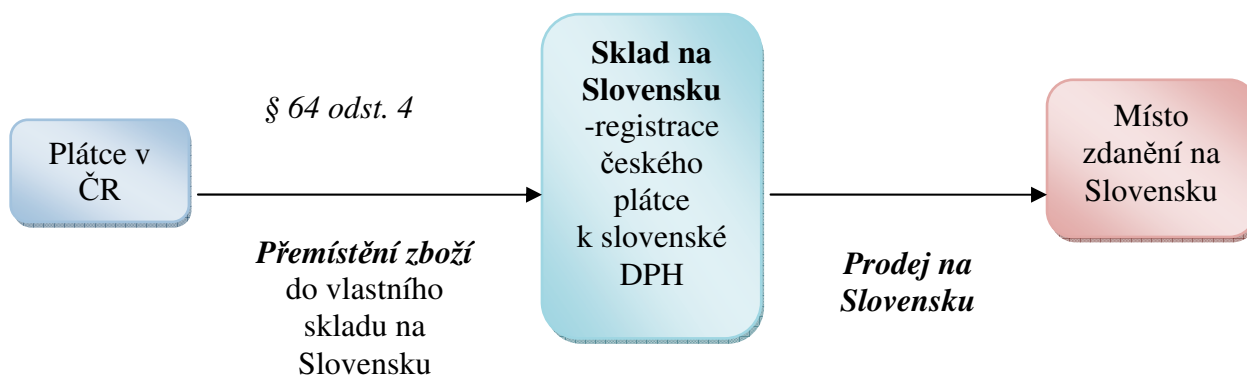
Český plátce převezme zboží (svůj obchodní majetek) do svého skladu, který má umístěný na Slovensku, kde je registrovaný k dani z přidané hodnoty. V tomto případě se bude jednat o přemístění obchodního majetku podle ustanovení § 13 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Následně toto zboží prodá ze svého skladu na Slovensku a to:

a) osobě registrované k dani z přidané hodnoty na Slovensku

Místo plnění a tedy i místo zdanění bude na Slovensku, kde bude toto zboží zdaněno slovenskou daní z přidané hodnoty. Při následném prodeji přímo ze slovenského skladu slovenské osobě registrované k dani se bude jednat o vnitrozemské zdanitelné plnění na Slovensku, tedy dle slovenského zákona o dani z přidané hodnoty. V České republice se bude

jednat o osvobozené plnění při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty z titulu přemístění obchodního majetku. (11)

Schéma 3: Přemístění obchodního majetku

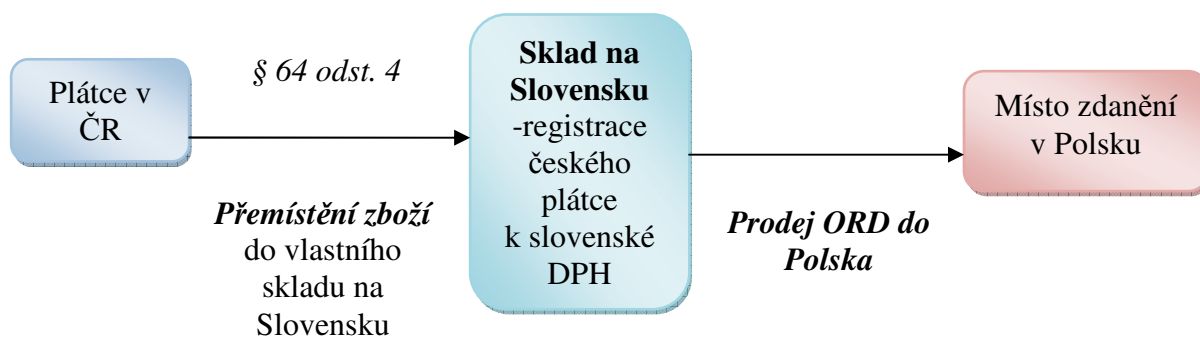


Zdroj: vlastní zpracování

b) osobě registrované k dani z přidané hodnoty v Polsku

V tuzemsku se bude jednat o osvobozené plnění podle ustanovení § 64 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty z titulu přemístění obchodního majetku. Český plátce je na Slovensku zaregistrován, protože zde má svůj sklad. Při následném prodeji do Polska osobě registrované k dani, bude toto zboží osvobozeno na Slovensku podle slovenského zákona o dani z přidané hodnoty. Místo zdanění (místo plnění) bude v tomto případě v Polsku, kde má osoba registrovaná k dani která je příjemcem zboží povinnost odvést daň z přidané hodnoty.

Schéma 4: Přemístění majetku a prodej do JČS



Zdroj: vlastní zpracování

Případová studie 4: Místo plnění při dodání zboží

Společnost A se sídlem v České republice je registrovaná k dani z přidané hodnoty v tuzemsku a zároveň i v Rakousku, avšak nemá v Rakousku stálou provozovnu pro účely daně z přidané hodnoty. Pokud tato společnost zasílá zboží z tuzemska přímo do Rakouska firmě, která je registrovaná k dani z přidané hodnoty v Rakousku, **místo plnění je sice v tuzemsku** (při dodání zboží s přepravou jde o místo, kde je přeprava zahájena), **ale** zboží je skutečně odesláno nebo přepraveno do Rakouska, pak se jedná o **dodání zboží do jiného členského státu, které je v tuzemsku osvobozeno od daně** s nárokem na odpočet daně **a povinnost přiznat daň vzniká příjemci zboží tedy v Rakousku.**

O dodání s místem plnění mimo tuzemsko by šlo v případě, kdyby se jednalo o dodání s místem plnění v Rakousku, např. tehdy, pokud by byl nejdříve přemístěn obchodní majetek do Rakouska a zde by bylo zboží následně dodáno a to buď bez přepravy s místem plnění ve skladu zboží, nebo s přepravou, s místem plnění zahájením přepravy zboží. (3)

5.2 Dovoz zboží

Dovozem zboží je dle § 20 zákona o dani z přidané hodnoty

- vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství,
- vrácení zboží (i českého), které bylo umístěno do svobodného skladu nebo do svobodného pásma v tuzemsku, zpět do tuzemska.

Předmětem daně je dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku dle § 2 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

Místo plnění při dovozu zboží je podle § 12 zákona o dani z přidané hodnoty

- členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropského společenství,
- členský stát, ve kterém se na zboží přestanou vztahovat níže uvedená příslušná celní opatření:
 - postavení dočasně uskladněného zboží,
 - je umístěno ve svobodném skladu, svobodném pásmu (celně schválená určení),
 - je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu,

- je propuštěno do celního režimu aktivního zušlechťovacího styku v podmíněném systému,
- je propuštěno do celního režimu dočasné použití s úplnými osvobozeními cla,
- je propuštěno do celního režimu vnější transit. (1)

Pro určení místa plnění při dovozu zboží z třetí země na území Evropského společenství je nutno znát nejenom, do kterého členského státu Evropského společenství je zboží dodáváno, ale rovněž i celně schválené určení, které je zboží přiděleno. Jestliže je zboží např. propuštěno do některého z režimů uvedených v odst. 2, dochází přenesení místa plnění při dovozu zboží do místa (členského státu), ve kterém je tento režim ukončen. Toto ustanovení tak umožňuje přesunout místo plnění u dovozu zboží i do členských států, v nichž žádná část státních hranic netvoří vnější celní hranici Evropského společenství.

Co se týká pozemní přepravy zboží, je ustanovení § 12 odst. 1 pro účely české daně z přidané hodnoty neaplikovatelné, jelikož ČR na všech svých hranicích sousedí s okolními členskými státy a tudíž jakékoli zboží mířící do ČR se nemůže, v okamžiku vstupu na území Evropského společenství nacházet na území ČR.

Přestože to ze znění § 12 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty přímo nevyplývá, musí se na dovážené zboží nejenom přestat vztahovat celní opatření uvedená v odst. 2, ale zároveň musí být dané zboží v praxi propuštěno do takového celního režimu, kdy vzniká dovozci povinnost uhradit clo (to platí i v případě, kdy je zboží dováženo bez cla). Jestliže by např. zahraniční zboží umístěné ve svobodném pásmu bylo z tohoto pásma vyňato a zároveň propuštěno do celního režimu tranzit a přepraveno do jiného členského státu, toto ustanovení se ve vztahu k ukončení režimu umístění zboží ve svobodném pásmu neuplatní.

Ukončením celních opatření uvedených v tomto odstavci se rozumí především okamžik, kdy je konkrétní celní opatření ukončeno a zboží je dovozcem propuštěno do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk a v systému navracení a dočasné použití částečným osvobozením od cla. Jestliže je tedy zboží např. dovezeno a dopraveno do ČR v celním režimu transit a zde propuštěno do režimu volný oběh, je místem plnění u dovezeného zboží ČR.

Pod ukončením některého z uvedených režimů je však nutno chápat i ukončení režimu ze strany celních orgánů např. z důvodů neplněných podmínek stanovených celními předpisy nebo celními orgány. (14)

5.3 Vývoz zboží

Vývoz zboží je umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo skladu v tuzemsku.

Vývozem zboží dle § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se rozumí výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země, kdy zboží bylo propuštěno do celního režimu

- vývoz,
- pasivní zušlechťovací styk,
- vnější transit,

nebo bylo zboží propuštěno do celně schváleného určení – zpětný vývoz zboží z Evropského společenství.

Vývoz zboží je osvobozen od daně z přidané hodnoty, pokud je

- dodáno zboží plátcem, které je odesláno, přepraveno z tuzemska do třetí země, a to dle § 66 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty,
- dodáno zboží prodávajícím (zmocněnou osobou) nebo kupujícím (zmocněnou osobou), který nemá v České republice sídlo, místo podnikání nebo provozovnu,
- zboží umístěno nebo dodáno do svobodného pásma nebo skladu v tuzemsku (§ 66 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty). (1)

Dnem uskutečnění je

- den výstupu zboží z Evropského společenství potvrzený celním orgánem (prokazuje se daňovým dokladem dle § 30 odst. 4 písm. a), a dále dle § 30 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty),
- při umístění nebo dodání do svobodného pásma se považuje den potvrzený celním orgánem na rozhodnutí o umístění zboží (prokazuje se daňovým dokladem dle § 30 odst. 4 písm. b), a § 30 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty).

Přeprava při dovozu a při vývozu zboží se dokládá přepravním dokladem potvrzeným celním úřadem vstupního státu Evropského společenství. U osoby, u které vznikla povinnost přiznat dovoz dle § 23 zákona o dani z přidané hodnoty, musí být povinnost zahrnout tuto přepravu do základu daně dle § 38 zákona o dani z přidané hodnoty.

Touto přepravou není

- přeprava z místa v tuzemsku do tuzemského svobodného skladu nebo svobodného pásma,
- přeprava z tuzemského svobodného pásma, nebo svobodného skladu do místa v tuzemsku a přeprava mezi tuzemskými svobodnými sklady a svobodnými pásmy. (1)

6. Podmínky INCOTERMS ve vazbě na místo zdanění

6.1 Podmínky INCOTERMS

INCOTERMS 2010 představují oficiální pravidla pro výklad obchodních doložek vydaných mezinárodní obchodní komorou, a usnadňují provádění mezinárodního obchodu. Odvolání na INCOTERMS v kupních smlouvách jasně vymezuje závazky smluvních stran, přesně stanoví okamžik, ve kterém přecházejí povinnosti a závazky spojené se zbožím z prodávajícího na kupujícího a tím snižují riziko vzniku právních komplikací. INCOTERMS 2010 odpovídají současnému vývoji v mezinárodním obchodě. Berou náležitý zřetel na rozšíření volných celních zón, na širší používání elektronické komunikace v obchodních transakcích, na náročnější požadavky, na bezpečnost pohybu zboží a na změny v dopravních způsobech.

6.2 Historie INCOTERMS

Pravidla INCOTERMS 2010 aktualizují a sjednocují podmínku „dodání“ snížením celkového počtu pravidel ze 13 na 11 a nabízejí současně jednodušší a jasnější výklad těchto pravidel. INCOTERMS jako první zavádějí neutrální označování prodávajícího a kupujícího bez zřetele na pohlaví.

V roce 1980 se uvedla dodací podmínka FCA zavádějící možnost do jiného bodu dodání v námořní dopravě, vedle dosud výhradně používané parity FOB určující přechod rizika až po přechodu pomyslné čáry – kolmice zábradlí námořní lodi. Na rozvoj elektronického přenosu, zaznamenaného v roce 1990, bylo také promptně reagováno v podmínkách INCOTERMS 2010 umožněním náhradního vydávání dosavadních papírových dokumentů systémem EDI. K podstatným změnám došlo v roce 2000. Změny se týkaly celního odbavení, u parity FAS, možnosti prodávajícího dodat zboží kupujícímu vlastním dopravním prostředkem do jiného místa na příchozím dopravním prostředku nevyloženě. Tato alternativa vedla k velmi úspěšnému dodávání kontejnerů určených k vývozu do zámoří z vnitrozemských končin využitím kontejnerových vlaků udržujících expresní spojení kontinentálních míst s jednotlivými námořními přístavy. Významnou změnu odpovídající praxi přinesla i změna celního odbavení v případě dodací podmínky DEQ.

Nová pravidla INCOTERMS 2010 jsou v platnosti od 1. 1. 2011 a přinesla tyto podstatné změny.

Prvořadým úkolem komise, která posoudila tisíce připomínek došlých z 27 národních výborů Mezinárodní obchodní komory z celého světa, bylo náležitě zaměřit pozornost na bezpečnostní opatření, jimiž jsou v současné době provázeny veškeré transakce představující nové povinnosti pro všechny účastníky zahraničně obchodních transakcí. Pravidla proto kladou důraz na jejich důsledné dodržování a nutí strany kupní smlouvy k náležité spolupráci. V novém vydání je patřičná pozornost věnována všeobecnému rozvoji elektronického přenosu dat, který se nyní již běžně uplatňuje nejen ve výměně zboží, ale i v dopravní dokumentaci projevující se ve stále větším rozsahu v náhradě papírových dokumentů elektronickými záznamy.

Náležitá pozornost byla věnována úvodním textům označovaným anglicky Guidance Note představujícím pokyn pro uživatele, který by měl usnadnit vhodnou volbu toho kterého pravidla na danou obchodní transakci. Úvodní text však nepředstavuje vyčerpávající výklad práv a povinností prodávajícího a kupujícího, který je vyjádřen a rozveden v deseti bodech definujících povinnosti prodávajícího proti povinnostem kupujícího v téže věci.

Velkou pozornost věnovala návrhová komise jednotlivým pravidlům jak na podkladě vlastních poznatků, tak zejména na podkladě četných připomínek došlých z celého světa. (4) Hned první pravidlo představující doložku EXW bylo předmětem dlouhého uvažování. Byly opět snahy vyloučit toto pravidlo ze souboru pravidel vhodných pro mezinárodní transakce. Nakonec bylo ale vyhověno četným požadavkům s výrazným doporučením omezit používání tohoto pravidla především pro vnitrostátní transakce, po náležitém poukazu na limitující funkci této doložky a po doporučení a po náležitém zdůvodnění, proč by měla být v mezinárodních transakcích dána přednost paritě FCA.

Značná pozornost byla věnována zpřesnění povinnosti prodávajícího, pokud jde o obstarání pojištění zboží proti ztrátě a poškození zboží během přepravy s patřičným zřetelem na poslední úpravy podmínek Institute Cargo Clauses. Vzdor k různým připomínkám bylo nakonec rozhodnuto zůstat u tzv. minimálního krytí umožňujícího vždy dodatečné připojištění proti některým snahám o tzv. maximální krytí, které by bylo těžko v praxi definovatelné.

Významnou změnu přináší nově uvedené pravidlo DAT znějící: „...s dodáním do překladiště...“ Toto pravidlo bylo zavedeno v odpovědi na rostoucí potřebu přesunu

vyloženého zboží z příchozího dopravního prostředku ve vykládajícím přístavu dále na překladiště, kontejnerové depo nebo do jiného skladiště. (4)

6.3 Hlavní rysy pravidel INCOTERMS 2010

Pravidla INCOTERMS 2010 uvádějí, která ze smluvních stran je zavázána obstarat přepravu nebo pojištění, kdy prodávající dodává zboží kupujícímu a jaké náklady nese ta která strana. Pravidla INCOTERMS 2010 neuvádějí žádné údaje týkající se ceny zboží ani způsobu její úhrady. Rovněž se nezabývají přechodem vlastnictví ke zboží, anebo následky porušení smlouvy. Všechny tyto záležitosti jsou běžně řešeny výslovnými podmínkami kupní smlouvy nebo podle příslušného platného práva. Strany by si měly být vědomy toho, že závazné místní právo může převážit některá ustanovení kupní smlouvy včetně zvoleného pravidla INCOTERMS 2010.

Počet pravidel INCOTERMS 2010 se snížil ze 13 na 11. Toto bylo dosaženo nahrazením pravidel uvedených v INCOTERMS 2000: DAF, DES, DEQ a DDU dvěma novými pravidly: DAT, S dodáním do překladiště a DAP, S dodáním do místa určení; která mohou být použita bez ohledu na způsob přepravy.

U těchto dvou nových pravidel se dodání uskutečňuje v místě určení. V pravidle DAT je zboží dáno kupujícímu vyložené z příchozího dopravního prostředku (tak jako dřívějším pravidlem DEQ), v pravidle DAP je obdobně zboží dáno k dispozici kupujícímu, ale připravené k vykládce (tak jako tomu bylo u předchozích pravidel DAF, DES a DDU). Nová pravidla nahradila zcela dosavadní pravidla INCOTERMS 2000 DES a DEQ. Jmenovaný terminál v případě pravidla DAT může být v přístavu, a proto pravidlo může být úspěšně uplatňováno v případech dřívějšího použití dodací doložky DEQ. Obdobně příchozím dopravním prostředkem v pravidle DAP může být loď a jmenovaným místem určení přístav. Pravidlo DAP může být úspěšně uplatňováno všude tam, kde dříve byla používána doložka DES. Tato nová pravidla, stejně tak jako jejich předchůdci, představují dodání s povinností prodávajícího nést veškeré náklady (s výjimkou těch, které se týkají celního odbavení v dovozu, pokud přichází v úvahu) a rizika spojená s dodáním zboží do jmenovaného místa určení.

• ***Klasifikace jedenácti pravidel INCOTERMS 2010***

S účinností od 1. ledna 2011 vstoupila v platnost další inovovaná verze pravidel INCOTERMS. Úpravy zohledňují jak trendy ve vývoji mezinárodního podnikatelského prostředí (liberalizace mezinárodního obchodu, zvyšující se podíl zón volného obchodu, využívání moderních komunikačních technologií, zavádění přísnějších bezpečnostních opatření v souvislosti se zvýšenými riziky teroristických útoků, vývoj dopravních systémů), tak požadavky podnikatelské praxe (zjednodušení a lepší srozumitelnost doložek). Nejedná se o změny radikální, ale o změny, které vycházejí z potřeb praxe a měly by přispět k větší standardizaci obchodních metod.

Nová pravidla obsahují jedenáct doložek řazených pouze do dvou velkých skupin podle způsobu přepravy, nikoli podle počátečních písmen doložek. Verze INCOTERMS 2010 tedy již nepoužívá členění do skupin E, F, C a D. Vypuštěny byly doložky DAF, DES, DEQ a DDU, které si byly obsahově značně podobné. Tyto doložky byly nahrazeny doložkami DAT (Delivered at Terminal) a DAP (Delivered at Place).

Jedenáct pravidel se dělí na dvě rozdílné skupiny:

Pravidla pro námořní a vnitrozemskou vodní přepravu

FAS	VYPLACENÉ K BOKU LODI
FOB	VYPLACENÉ LOŽ
CFR	NÁKLADY A PŘEPRAVNÉ
CIF	NÁKLADY, POJIŠTĚNÍ A PŘEPRAVNÉ

Tato skupina je určena „pro námořní a vnitrozemskou vodní přepravu“. U třech posledních pravidel od jakékoli zmínky, že zboží přechází přes zábradlí lodi jako místo dodání, bylo upuštěno a nahrazeno vhodněji, že zboží je dodáno, jakmile je dodáno na palubu lodi. Toto lépe vyjadřuje moderní obchodní realitu a odstraňuje poněkud zastaralou představu používání přechodu rizika přes pomyslnou linii zábradlí lodi. (4)

Pravidla vhodná pro jakýkoliv způsob přepravy

EXW	ZE ZÁVODU
FCA	VYPLACENÉ DOPRAVCI
CPT	PŘEPRAVA PLACENA DO
CIP	PŘEPRAVA A POJIŠTĚNÍ PLACENY DO
DAT	S DODÁNÍM DO TERMINÁLU
DAP	S DODÁNÍM DO URČITÉHO MÍSTA
DDP	S DODÁNÍM CLO PLACENO

Tato skupina pravidel INCOTERMS 2010, která mohou být použita bez ohledu na způsob zvolené dopravy a bez ohledu na to, zda je použit jeden nebo více způsobů dopravy. Tato pravidla mohou být použita i v případech, kdy není vůbec zahrnuta námořní přeprava. Přitom je důležité si uvědomit, že tato pravidla mohou být použita i v případech, kdy je loď použita v rámci celkové přepravy.

Stručný popis vybraných dodacích položek:

- **Dodací doložka EXW „ex works“ (ze závodu)**

Obrázek 1: EXW



Zdroj: www.awt-cechofracht.cz

"Ze závodu" znamená, že prodávající splní dodání, jakmile dá zboží k dispozici kupujícímu v objektu prodávajícího, anebo v jiném místě (např. závod, továrna, skladiště apod.). Prodávající není povinen nakládat zboží na přistavený přijímací dopravní prostředek ani není povinen odbavit zboží pro vývoz, pokud takové odbavení přichází v úvahu. EXW představuje minimální povinnost pro prodávajícího a k použití tohoto pravidla by mělo docházet jen po patřičném zvážení.

- **Dodací doložka FCA „free carrier“** (vyplaceně dopravci)

Obrázek 2: FCA



Zdroj: www.awt-cechofracht.cz

"Vyplaceně dopravci" znamená, že prodávající dodává zboží dopravci nebo jiné osobě jmenované kupujícím v objektu prodávajícího nebo v jiném jmenovaném místě. Stranám se doporučuje co nejpřesněji specifikovat bod ve jmenovaném místě dodání, neboť v tomto bodě přechází riziko z prodávajícího na kupujícího. Pravidlo FCA požaduje, pokud to přichází v úvahu, aby prodávající celně odbavil zboží pro vývoz. Proávající však nemá žádnou povinnost, pokud jde o celní odbavení zboží v dovozu anebo pokud jde o úhradu dovozního cla anebo provést jakékoliv celní formalities v dovozu.

- **Dodací doložka CPT (carriage paid to)** (Přeprava placena do)

Obrázek 3: CPT

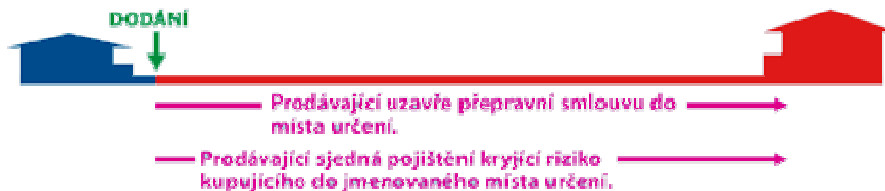


Zdroj: www.awt-cechofracht.cz

"Přeprava placena do" znamená, že prodávající dodává zboží dopravci anebo jiné osobě jmenované prodávajícím ve sjednaném místě (pokud takovéto místo je dohodnuto mezi stranami) a prodávající je povinen sjednat přepravu a hradit náklady spojené s přepravou zboží do jmenovaného místa určení. Toto pravidlo má dva kritické body, neboť riziko a náklady přecházejí v rozdílných místech. CPT požaduje, aby prodávající celně odbavil zboží pro vývoz, pokud to přichází v úvahu, avšak prodávající není povinen celně odbavit zboží pro dovoz a hradit dovozní clo anebo provést jakékoliv celní formalities v dovozu.

- **Dodací doložka CIP** „carriage and insurance paid to“ (Přeprava a pojištění placeny do)

Obrázek 4: CIP



Zdroj: www.awt-cechofracht.cz

"Přeprava a pojištění placeny do" znamená, že prodávající dodá zboží dopravci nebo jiné osobě jmenované prodávajícím ve sjednaném místě (pokud je takovéto místo dohodnuto mezi stranami) a prodávající je povinen sjednat přepravu a nést náklady spojené s dodáním zboží do jmenovaného místa určení. Proávající je rovněž povinen sjednat pojištění kryjící riziko kupujícího za ztrátu nebo poškození zboží během přepravy. Toto pravidlo má dva kritické body, neboť riziko a náklady přecházejí v rozdílných místech. CIP požaduje, aby prodávající celně odbavil zboží pro vývoz, pokud to přichází v úvahu, avšak prodávající není povinen celně odbavit zboží pro dovoz a hradit dovozní clo anebo provést jakékoliv celní formalities v dovozu.

- **Dodací doložka DAT** „delivered at terminal“ (S dodáním do překladiště)

Obrázek 5: DAT



Zdroj: www.awt-cechofracht.cz

"S dodáním do překladiště" znamená, že prodávající splní dodání, jakmile je zboží vyloženo z příchozího dopravního prostředku a dáno k dispozici kupujícímu ve jmenovaném překladišti ve jmenovaném přístavu anebo v místě určení. Označení "překladiště" zahrnuje jakékoliv místo kryté nebo nekryté jako např. nábřeží, skladiště, kontejnerové depo nebo silniční, železniční anebo letecké překladiště. Proávající je povinen nést veškeré riziko spojené s

dodáním zboží a jeho vykládkou v překladišti ve jmenovaném přístavu anebo místě určení. DAT požaduje, aby prodávající celně odbavil zboží pro vývoz, pokud to přichází v úvahu.

- **Dodací doložka DAP** „delivered at place“ (S dodáním v místě určení)

Obrázek 6: DAP



Zdroj: www.awt-cechofracht.cz

"S dodáním v místě určení" znamená, že prodávající splní dodání, jakmile je zboží dáno k dispozici kupujícímu na příchozím dopravním prostředku připravené k vykládce v místě určení. Proávající nese veškerá rizika spojená s dodáním zboží do jmenovaného místa. DAP pravidlo vyžaduje, aby prodávající proclil zboží ve vývozu, pokud to přichází v úvahu. Avšak prodávající nemá žádnou povinnost proclít zboží v dovozu a hradit jakékoliv poplatky a provést celní odbavení v dovozu.

- **Dodací doložka DDP** „delivered duty paid“ (S dodáním clo placeno)

Obrázek 7: DDP



Zdroj: www.awt-cechofracht.cz

"S dodáním clo placeno" znamená, že prodávající splní dodání, jakmile dá zboží k dispozici kupujícímu, celně odbavené pro dovoz na příchozím dopravním prostředku připravené k vykládce ve sjednaném místě určení. Proávající nese veškeré náklady a riziko spojené s dodáním zboží do tohoto místa a má povinnost celně odbavit zboží nejen pro vývoz, ale i pro dovoz a uhradit clo jak pro vývoz, tak i dovoz včetně provedení

příslušných celních odbavení. Pravidlo DDP představuje maximální povinnosti pro prodávajícího.

Výraz „**dobání**“ má několik významů v obchodním právu a praxi, ale v pravidlech INCOTERMS 2010 je použit na určení přechodu rizika za ztrátu a poškození zboží z prodávajícího na kupujícího. (4)

6.4 Podmínky INCOTERMS a DPH

- ***Nabytí vlastnictví ke zboží v podmínkách INCOTERMS***

Podle doložky INCOTERMS je často (nesprávně) dovozován okamžik nabytí vlastnictví ke zboží kupujícím. Podle něj je potom určováno datum uskutečnění dodání zboží či pořízení zboží z jiného členského státu.

Doložky INCOTERMS stanovují povinnosti jednotlivých stran smlouvy týkající se nakládky a vykládky zboží, dopravy, celního odbavení a pojištění a dále přechod rizika škody na zboží během přepravy a nesení dodatečných nákladů vzniklých při přepravě. (12)

Doložky však neřeší okamžik přechodu vlastnického práva mezi prodávajícím a kupujícím. Tuto skutečnost lze samostatně ošetřit v kupní smlouvě, jinak přechod vlastnického práva nastane dle obecných pravidel práva, kterým se kupní smlouva řídí. Pokud by to bylo např. české právo, kupující by typicky nabytí vlastnictví, jakmile by mu zboží bylo předáno (případně kupní smlouva před takovým předáním, pokud by kupující získal oprávnění nakládat se zásilkou, např. předáním náložního listu). Například při použití doložky CIP (přeprava a pojištění jsou placeny do ujednaného místa určení), je prodávající povinen uzavřít na vlastní náklady smlouvu o přepravě zboží do ujednaného místa určení. Dle této doložky prodávající splní povinnost dodat zboží v místě odeslání zboží předáním zboží přepravci. Jelikož však doložka CIP neřeší okamžik přechodu vlastnického práva ke zboží, vlastnické právo přejde na kupujícího podle českého práva až předáním zboží přepravcem kupujícímu v místě určení pokud na něj nebylo převedeno právo nakládat se zásilkou ještě během přepravy, či pokud se strany nedohodly jinak.

Dle zákona o dani z přidané hodnoty se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Právo nakládat s věcí jako vlastníkem je integrální součástí vlastnického

práva. Toto právo tedy nemůže být převedeno na kupujícího dříve, než samotné vlastnické právo. Z pohledu DPH tedy k dodání zboží (tj. k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dojde až převzetím zboží či převodem práva nakládat se zásilkou během přepravy, pokud se strany nedohodly jinak. (12)

Obecně se tedy může časově rozcházet okamžik dodání zboží jako závazek z kupní smlouvy s dodáním zboží pro účely daně z přidané hodnoty, a to bez ohledu na sjednanou doložku INCOTERMS (ať už se jedná o CIP či ostatní doložky). (12)

• ***Kupní cena v podmínkách INCOTERMS***

Realizace kupní smlouvy vyžaduje uzavření řady navazujících smluv, například o přepravě, pojištění, kontrolní činnosti, financování. Doložky INCOTERMS jasně určují, kdo ze smluvních stran je odpovědný za obstarání, respektive uzavření té které smlouvy, které v případě konkrétní doložky přicházejí v úvahu. Na příklad u již zmíněné parity CIP je prodávající povinen uzavřít smlouvu o přepravě zboží do místa určení a uhradit přepravní firmě přepravné. Z této parity však nelze dovodit, že by prodávající nemohl přepravné přefakturovat kupujícímu jako část kupní ceny. To bude vyplývat ze způsobu sjednání kupní ceny zboží.

INCOTERMS sice stanoví povinnost zaplatit kupní cenu, její výši a okamžik zaplacení je však nutné sjednat v kupní smlouvě. Podle zákona o cenách se cena sjednává pro zboží vymezené názvem, jednotkou množství a kvalitativními a dodacími nebo jinými podmínkami sjednanými dohodou stran. Podle určených podmínek mohou být součástí ceny zcela nebo zčásti náklady pořízení, zpracování a oběhu zboží, zisk, příslušná daň a clo. V rámci smluvní volnosti tak cena může být sjednána například pevnou částkou za jednotkové množství zboží plus náklady na dopravu. Pokud přepravné není známé v okamžiku vzniku oprávnění fakturovat, část kupní ceny zboží může být hrazena dodatečně jako „přefakturace“ nákladů na dopravu.

Pro správné určení základu daně u prodeje či pořízení zboží je tedy nutné vycházet z ceny stanovené kupní smlouvou a ne z doložky INCOTERMS. (12)

• *Osvobození od DPH v podmínkách INCOTERMS*

Další otázkou je osvobození od daně z přidané hodnoty v případě dodání zboží do jiného členského státu.

Vývoz zboží, nebo dodání zboží do jiného členského státu lze osvobodit od daně z přidané hodnoty, pokud prodávající nebo kupující nebo jimi zmocněná osoba (přepravce) zajistí dopravu zboží mimo stát odeslání. V tomto případě podmínky INCOTERMS mohou sehrát důležitou roli, neboť jak je uvedeno výše, jasně vymezují, zda je za zajištění dopravy odpovědný prodávající nebo kupující.

Komplikace by mohla nastat v případě opakovaného použití stejné doložky INCOTERMS v řetězové transakci. Společnost A z členského státu A například dodá zboží společnosti B z členského státu B s *doložkou FCA* (vyplacené dopravci v ujednaném místě; dopravu zajišťuje kupující). Dodání zboží osvobodí od DPH, protože kupující je povinen uzavřít na vlastní náklady smlouvu o přepravě zboží z členského státu A do státu B, a dle zákona o dani z přidané hodnoty je plátce A osvobozen od daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění.

Společnost A ovšem nemusí tušit, že společnost B obratem přeprodá zboží společnosti C také s doložkou FCA a dopravu bude zajišťovat společnost C ve státě C. Dodání zboží mezi prodávajícím A a kupujícím B tedy nemusí fakticky splňovat podmínku zajištění přepravy zboží prodávajícím nebo kupujícím a společnost A tak nese riziko případného doměrku DPH. V této souvislosti vzniká otázka, zda by použití podmínky FCA mezi společnostmi B a C bylo možné považovat za zmocnění k zajištění přepravy (tj. společnost B by zmocnila společnost C k zajištění přepravy), a tím by se docílilo osvobození u prvního dodání. Z tohoto vyplývá, že toto nelze dovodit pouze z použité dodací podmínky. Podmínky INCOTERMS slouží spíše k rozdělení povinností mezi prodávajícím a kupujícím v souvislosti s přepravou zboží, než že by zmocňovaly kupujícího k provedení některých úkonů.

Využití doložek INCOTERMS pro uplatnění DPH je značně problematické. Je třeba věnovat při uzavírání mezinárodních transakcí této problematice zvýšenou pozornost a skutečnosti důležité pro uplatnění DPH (například jakým způsobem bude zajištěna přeprava či způsob stanovení kupní ceny) zakotvit přímo do smlouvy. (12)

Judikáty v souvislosti s osvobozením od DPH a dodacími podmínkami

Problematikou dodání zboží uvnitř Společenství s dodacími podmínkami INCOTERMS, se již také zabýval evropský Soudní dvůr, a to hned v několika judikaturách, v souvislosti s osvobozením od daně z přidané hodnoty.

1. **Rozsudek C-245/04 ve věci EMAG**, ve kterém šlo o případ, kdy rakouská společnost A prodala společnosti EMAG rovněž se sídlem v Rakousku zboží. Toto zboží společnost A nakupovala od společností se sídlem v Itálii a Nizozemsku. Zboží bylo uskladněno v celních skladech v Rotterdamu (Nizozemí) a Terstu (Itálie). Odtud bylo přepravováno přepravcem podle konkrétních instrukcí společnosti A na místa určení, tj. k EMAG (Rakousko) nebo k jednomu ze zákazníků EMAG. Společnost A fakturovala toto zboží s 20% sazbou DPH. Daňový úřad však zamítl společnosti EMAG odpočet daně uplatněn na vstupu. Podle něj bylo nesprávné, že společnost A fakturovala DPH společnosti EMAG, jelikož, vzhledem k přepravě zboží z Itálie nebo Nizozemska k EMAG, muselo být plnění považováno za dodání zboží uvnitř Společenství, které je osvobozené od daně.

Rakouská daňová správa považuje oba prvky, které tvoří řetězové plnění, za dodání uvnitř Společenství, která jsou osvobozena od daně. Za první dodání uvnitř Společenství, osvobozené od daně, je považováno dodání mezi nizozemským nebo italským podnikem a společností A v Rakousku, druhým dodáním zboží osvobozeným od daně je dodání mezi rakouskou společností A a rakouskou společností EMAG. Tato dvě dodání zboží – právně – nezávislá jsou přitom předmětem pouze jednoho pohybu zboží z Nizozemska nebo Itálie do Rakouska.

Soudní dvůr v této věci uvedl, že mezi různými dodáními může být za dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně, považováno pouze jedno dodání, pokud se různé podniky dohodnou na dodání jednoho zboží a dodání zboží jsou uskutečněna prostřednictvím jediného pohybu zboží. Dodáním zboží uvnitř společenstvím je tak dodání, které odpovídá pořízení zboží uvnitř Společenství.

Místo odeslání není rozhodující pro otázku, zda dodání zboží uskutečněné v rámci takového řetězového plnění musí být považováno za dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně. V takovéto situaci nemusí být místo, ze kterého bylo zboží skutečně odesláno, považováno za místo dodání zboží následující po pořízení zboží uvnitř Společenství. Za místo dodání zboží je naopak považován členský stát, ve

kterém došlo k pořízení zboží uvnitř Společenství. *Pro určení osoby, která v rámci takových řetězových plnění uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství, je rozhodující, při neexistenci jiných ukazatelů, kdo zboží přepravuje nebo na čí příkaz je zboží přepravováno a kdo má v průběhu přepravy právo se zbožím nakládat.* (8)

V tomto případě je možné definovat dvě dodací podmínky při přepravě zboží. První dodací podmínkou je doložka EXW – ze závodu, kdy společnost A jako kupující, měla díky této podmínce právo nakládat se zbožím jako vlastník již po vyzvednutí zboží v celních skladech v Nizozemí a v Itálii, kde bylo ujednané místo určení mezi společnostmi A a mezi jejími dodavateli. Následná přeprava (vlastně i jediná přeprava), kterou zajišťovala společnost A až do místa určení (do společnosti EMAG), vykazuje známky dodacích podmínek, kdy hlavní přepravu hradí prodávající, konkrétně podmínky CPT nebo CIP. V tomto případě přechod práva disponovat se zbožím jako vlastník přechází na společnost EMAG až v Rakousku. Jednalo se tedy o dodání zboží v rámci intrakomunitárního dodání. V prvním případě tedy nedošlo k dodání zboží do jiného členského státu, jelikož toto zboží nepřekročilo hranice Nizozemska ani Itálie a právo disponovat se zbožím jako vlastník přešlo na společnost A již v těchto státech.

2. Dalším judikátem, který rozvinul rozsudek EMAG a zabýval se osvobozením od DPH při dodání zboží do jiného členského státu je **rozsudek** Evropského soudního dvora **C-430/09 ve věci Euro Tyre Holding**. Spor v původním řízení vznikl, když nizozemská společnost ETH prodala zboží společnosti A a společnosti B usazeným v Belgii s dodacími podmínkami „EXW - ze skladu“. Tyto dodací podmínky znamenaly, že nizozemská společnost ETH měla povinnost dodat zboží do svého skladu v Nizozemsku, a že se přeprava z něj měla uskutečnit jménem a na riziko kupujících. Při uzavírání kupních smluv oznámili kupující nizozemské společnosti, že zboží bude přepraveno do Belgie. Nizozemská společnost vystavila kupujícím faktury bez DPH. Kupující tyto faktury za zboží zaplatili před jeho dodáním, ale před dodáním zboží podle kupních smluv také prodal každý z kupujících uvedené zboží dále společnosti C také usazené v Belgii s dodacími podmínkami, že k přepravě zboží do provozovny C má dojít jménem a na riziko společností A a B tady už ale v pozici prodávajících. Jedná se tedy o dodací podmínky s doložkou „CIP“ nebo „CPT“, kdy hlavní dopravu hradí dodavatel.

Zboží bylo fakticky odebráno zástupcem kupujícího ve skladu dodavatele ETH v Nizozemsku a převezeno přímo do provozovny společnosti C v Belgii, kamionem s řidičem, přepravu uvedeným společností poskytl za úplatu společnost C. Při každém odběru předal řidič společnosti ETH jím podepsané prohlášení, které uvádělo, že zboží bylo přepraveno do Belgie. Společnosti ETH bylo následně sděleno, že zboží nebylo přepraveno ke kupujícímu. Nizozemský daňový úřad zamítl společnosti ETH osvobození od daně z přidané hodnoty a vzhledem k rozsudku Evropského soudního dvora EMAG (který je uveden výše), nebyla podle názoru nizozemského soudu ETH oprávněna použít na svá dodání kupujícím osvobození od daně z titulu dodání uvnitř Společenství. Doměřil mu daň týkající se předmětných dodání zboží.

K tomuto Evropský soudní dvůr uvedl, že v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jedná jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání – provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství.

Za takovýchto okolností, jako jsou ve věci ETH, kdy první pořizovatel, který nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník na území členského státu prvního dodání, projeví svůj záměr přepravit toto zboží do jiného členského státu a předloží své identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, musí být přeprava uvnitř Společenství přičtena prvnímu dodání za podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na druhého pořizovatele v členském státě určení přepravy uvnitř Společenství. (9)

Stejně jako u prvního zmíněného rozsudku i zde jsou při dodání zboží do jiného členského státu použity dvě dodací doložky. První z nich je EXW – ze závodu; kdy kupující A a B na vlastní náklady zajistí přepravu zboží ze skladu společnosti ETH z Nizozemí, kde také přechází právo disponovat se zbožím jako vlastník na společnosti A a B. Tyto společnosti však následně na své náklady zajistily přepravu zboží přímo ke svému odběrateli v Belgii. Tudíž v tomto případě je opět dále použita jedna z dodacích podmínek, kdy přepravu hradí dodavatel a to až do místa určení, s doložkou CPT nebo CIP. Místo určení je tak v Belgii u společnosti C. V prvním případě tedy nedošlo k dodání zboží do jiného členského státu, jelikož

toto zboží nepřekročilo hranice Nizozemska a nesplnilo tak podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu.

Z těchto dvou rozsudků (EMAG a Euro Tyre Holding) vyplynulo, že v případě osvobození dodání zboží do jiného členského státu, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, může být tato přeprava přiřazena pouze jedné z dodávek a ta je pak osvobozeným dodáním zboží do jiného členského státu. Jako rozhodující pro určení, které dodávce má být přeprava přiřazena a která může být jako přeshraniční dodávka osvobozena, je tedy podle rozsudku ETH místo, kde dochází k převodům práv nakládat se zbožím jako vlastník. (13)

3. **Rozsudek C-409/04 ve věci Teleos** ve kterém společnost A (společnost A tady představuje Teleos) ze Spojeného království, dodávala zboží společnosti B se sídlem ve Španělsku. V kupních smlouvách se smluvní strany dohodly provést dodání zboží podle dodacích podmínek s doložkou „ze závodu“ („ex-works“ neboli EXW). Použití této doložky znamenalo, že společnost A byla pouze povinna dát zboží k dispozici kupujícím ve svém skladu ve Spojeném království, odpovědnost za přepravu do Španělska nesli pořizovatelé.

Následně zaslal kupující společnosti A originál nákladního listu CMR, opatřený razítkem a podpisem, jako doklad toho, že zboží dorazilo do místa určení tedy do Španělska. Společnosti A tedy neměla žádný důvod k tomu, aby pochybovala o údajích v nákladních listech nebo o jejich pravdivosti. Následně však místní daňová správa při šetřeních zjistila, že nákladní listy CMR obsahovaly četné nepravdivé údaje ohledně místa určení dopravce a ohledně dopravních prostředků, které byly údajně použity. Místní daňová správa dospěla tedy k závěru, že předmětné zboží neopustilo území Spojeného království a společnost A nepřiznala nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty. Evropský soudní dvůr konstatoval, že osvobození dodání zboží uvnitř Evropského společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.

Pořízení zboží uvnitř Společenství ve smyslu harmonizace právních předpisů členských států předpokládá, že pořizovatel získá oprávnění nakládat jako vlastník se zbožím, které je odesíláno nebo přepravováno do jiného členského státu, a které v důsledku toho fyzicky opustilo území státu původu.

Předloží-li dodavatel v dobré víře objektivní důkazy o tom, že jím dodávané zboží opustilo stát původu, a osvobodí-li v důsledku toho orgány tohoto státu dodání zboží od daně, nemohou potom od dodavatele dodatečně za podmínek původního sporu požadovat odvedení daně, pokud se prokáže, že předložené doklady obsahovaly nepravdivé údaje, dodavatel o tom však nic nevěděl a také vědět nemohl. To platí v každém případě tehdy, pokud dodavatel učinil všechno, co bylo v jeho moci, aby zajistil řádné použití předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty.

Pro prokázání dodání zboží uvnitř Společenství osvobozeného od daně nemá rozhodující význam to, že pořizovatel podal u správy daní ve státě určení daňové příznání o pořízení příslušného zboží uvnitř Společenství. (5), (6)

I zde byla použita dodací podmínka s doložkou EXW – ze závodu, kdy dodavatel pouze poskytl odběrateli nebo přepravci zboží k odebrání ve skladu na území svého státu. Přesto, že měl dodavatel k dispozici potvrzený přepravní list CMR, byla následně prokázána nepravost přepravního listu CMR a právě proto nebylo nikterak prokázáno dodání zboží do jiného členského státu.

Případová studie 5: Dodání zboží, přemístění obchodního majetku nebo vývoz

Komplikovaná situace nastává zejména v případě kombinace některých shora uvedených situací. To může nastat v situaci, kdy je zboží dodáváno osobě, která nemá na území Evropského společenství své sídlo ani místo podnikání (a není tedy registrována k dani z přidané hodnoty), avšak toto zboží není fakticky přepravováno do třetí země, ve které se nachází sídlo odběratele, nýbrž do skladu na území jiného členského státu. Dodavatel si uplatní osvobození od daně z přidané hodnoty.

Tato situace z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty může implikovat několik řešení

1. **Vývoz** – O vývoz se v tomto případě nejedná, jelikož zboží nebylo propuštěno do žádného z celních režimů, ani neopustilo území Evropského společenství, ale fakticky bylo dopraveno na území jiného členského státu.

2. **Dodání zboží do jiného členského státu** – O dodání zboží do jiného členského státu se jedná, pokud je zboží skutečně fyzicky přepraveno, nebo odesláno do jiného státu Společenství. Zboží bylo fakticky přepraveno na území jiného státu Společenství na základě předem dohodnutých dodacích podmínek a to s doložkou DAP což znamená, že prodávající splní dodání, jakmile je zboží dáno k dispozici kupujícímu v místě určení, kterým byl právě sklad v jiném státě Společenství. Další doložkou, která měla být smluvně dohodnuta, byla doložka CPT, na základě které prodávající sjednává a hraď přepravu do jmenovaného místa určení. Jelikož ale bylo dodáváno osobě, která není registrovaná k dani z přidané hodnoty v tomto státě, nebude se jednat ani o dodání zboží do jiného členského státu.
3. **Přemístění obchodního majetku** – O přemístění obchodního majetku se jedná, pokud je zboží přepraveno do jiného členského státu pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností v tomto jiném státě Společenství. Jelikož dodavatel nevykonává v místě určení žádnou ekonomickou činnost a zboží bylo přepraveno na místo určení na základě dodací podmínky DAP, kdy dodavatel byl pouze povinen dát zboží k dispozici kupujícími ve skladu v zemi určení. Nebyl tady úmysl vykonávat zde ekonomickou činnost, tento sklad posloužil pouze jako místo, kde si kupující zboží převzal.
4. **Dodání zboží s místem plnění v tuzemsku** – Pokud je zboží dodáno do jiného členského státu tzn., že zboží je skutečně odesláno nebo přepraveno z tuzemska a to osobě, která není registrovaná v tomto státě Společenství, jako by tomu bylo v této situaci, potom se bude jednat o tuzemské zdanitelné plnění a místo zdanění bude v tuzemsku.

Dodavatel si v tomto případě nemůže v žádném případě uplatnit osvobození od daně z přidané hodnoty z titulu dodání zboží do jiného členského státu, ani z titulu přemístění obchodního majetku a dokonce ani z titulu vývozu. Bude se jednat o dodání zboží osobě neregistrované k dani s místem plnění v tuzemsku, z čehož vyplývá, že místo zdanění bude také v tuzemsku.

7. Syntéza místa plnění a daňové zátěže DPH dle jednotlivých podmínek INCOTERMS

Podmínky INCOTERMS jsou důležitou součástí mezinárodního obchodu a pro účely daně z přidané hodnoty také velmi užitečnou pomůckou při určování místa přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a při prokazování faktického dodání do jiného členského státu pro uplatnění osvobození od DPH. Důležitou podmínkou při uzavírání dodacích podmínek INCOTERMS však je, aby u každé dodací podmínky bylo uvedeno přesné místo určení, kde dochází k předání přepravovaného zboží a také k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Místo plnění, daňová zátěž daně z přidané hodnoty a dodací podmínky INCOTERMS:

1. **V tuzemsku** – V tuzemsku se podmínky INCOTERMS nevyužívají, jde o podmínky, které upravují mezinárodní obchod. V tomto případě je vždy místo plnění i daňová zátěž daní z přidané hodnoty v tuzemsku.
2. **Při dodání zboží do jiného členského státu** – Při dodání zboží do jiného státu Společenství mohou podmínky INCOTERMS mít podstatný vliv na místo zdanění. Dodáním zboží do jiného členského státu, se podle § 13 zákona o dani z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, kdy zboží je skutečně přepraveno do jiného státu Společenství. Z pohledu daně z přidané hodnoty by bylo možné využít dodací podmínky INCOTERMS jako podpůrné důkazní prostředky pro prokázání faktického dodání zboží do jiného státu Společenství v případě uplatnění osvobození podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu. Dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně z přidané hodnoty za podmínek, že:
 - je zboží dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě,
 - je zboží odesláno či přepraveno do jiného členského státu,
 - doprava je zajištěna plátcem nebo pořizovatelem (dodavatelem nebo odběratelem) nebo jimi zmocněnou třetí osobou.

Ne všechny dodací podmínky jsou samozřejmě pro tento případ vhodné. Mezi vhodné podmínky, z hlediska prokázání nároku na osvobození z pohledu dodavatele, jsou právě ty, které zakládají povinnost dodavatele dodat zboží na vlastní náklady do místa určení, nebo co

nejblíže místu konečného dodání. A to z důvodu, že dodavatel má k dispozici *písemnosti, které prokazují přepravu dodávaného zboží do místa určení.*

- **Dodací list** sice prokazuje dodání zboží příjemci (případně přepravci, nebo jiné třetí osobě) v předem určeném místě; ať je to ve skladu dodavatele dle podmínky EXW „ze závodu“, nebo na předem sjednaném místě, a to v tuzemsku, dle dodací podmínky FCA, v žádném případě ale neprokazuje fakticitu dodání do jiného členského státu, tedy skutečnost, že zboží bylo součástí přeshraničního obchodu. Na základě tohoto dokladu není možné prokázat, že zboží skutečně opustilo území tuzemska.
- **Přepravní list** (například CMR) u tohoto dokladu vzniká problém ze strany dodavatele, a to při dodacích podmínkách, u kterých si přepravu zajišťuje sám příjemce. V tom smyslu, že tento přepravní list, pokud ho má dodavatel k dispozici již při nakládce zboží, tedy ještě před zahájením přepravy na území tuzemska, nemůže tento přepravní list v žádném případě prokazovat fakticitu dodání zboží do jiného členského státu, může prokazovat úmysl přepravce či odběratele, nikoliv však přepravu jako takovou. To je možné až v případě, kdy je na přepravním listě potvrzeno dodání zboží v místě určení. Je na dodavateli, aby si smluvně ujednal s odběratelem zboží poskytnutí přepravního listu po ukončení přepravy zboží v jiném členském státě, kdy jsou již na přepravním listě doplněny veškeré údaje, tedy i údaje o přijetí zboží příjemcem ve státě určení.
- Zákon o dani z přidané hodnoty v ustanovení § 64 odst. 5 uvádí, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat ***písemným prohlášením pořizovatele*** nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ale žádné konkrétní podmínky pro prohlášení nejsou uvedeny nikde v legislativě. Je tedy na dodavateli, jakým způsobem si důkazní prostředky zajistí. Jak je patrné z tohoto ustanovení, písemné prohlášení má prokazovat, že zboží *bylo přepraveno*. Nelze tedy prohlášení předat dodavateli již při převzetí zboží například při použití podmínek EXW (ze závodu) nebo FCA (s dohodnutým místem v tuzemsku). Nemůže tak prokázat faktické dodání do jiného členského státu, ale obsahuje pouze prohlášení, že k přeshraničnímu dodání teprve dojde. *Prohlášení pořizovatele musí být vydáno až po dodání zboží pořizovateli a zároveň musí být vydáno před uvedením osvobození do daňového přiznání dodavatele.* Pokud by dodavatel toto čestné prohlášení pořizovatele o dodání zboží do jiného členského státu, nebo jakoukoliv jinou písemnost prokazující dodání zboží,

neměl před uplatněním osvobození od daně z přidané hodnoty, nemohl by si toto osvobození uplatnit, neboť by je neměl jak prokázat. Dodavatel těmito písemnostmi poskytuje daňové správě důkazy prokazující jeho nárok na osvobození z titulu dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud dodavatel prokáže, že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že toto dodání nepovede k účasti na eventuálním podvodu, má se za to, že dodavatel uplatnil osvobození v dobré víře. Za situace, kdy byly zrušeny hranice mezi členskými státy, a není možné prokázat, kdy a které konkrétní zboží skutečně překročilo tu kterou konkrétní hranici je tedy uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty spojenou s dobrou vírou, podepřenou konkrétními okolnostmi dodavatele zboží, že tato podmínka byla skutečně splněna.

Pokud by měly obě smluvní strany sjednanou dodací doložku, u které prodávající sjedná přepravní smlouvu až do místa dodání, nebo kdy prodávající zajišťuje na své náklady hlavní přepravu do ujednaného místa, které je navíc v jiném členském státě, je pro dodavatele daleko snadnější v tomto případě prokázat dodání zboží do jiného členského státu, jelikož písemnosti prokazující fakticitu přepravy zboží do jiného členského státu by měl k dispozici.

Z tohoto nám vyplývá, že dodací podmínky INCOTERMS z pohledu dodavatele pro použití prokázání fakticity dodání zboží do jiného členského státu se nám dělí na:

- **Vhodné podmínky pro prokázání fakticity dodání zboží**

Hlavní přepravu hradí a zajišťuje prodávající a patří sem:

- ***Podmínka s doložkou CPT***, kdy prodávající splní svůj závazek dodání předáním zboží do péče dopravce, sjednává a hradí přepravu do jmenovaného místa určení. Podle podmínky CIP uzavírá a hradí prodávající pojištění.
- ***Podmínka s doložkou CIP***, kdy prodávající splní svůj závazek dodání předáním zboží do péče dopravce, sjednává a hradí přepravu do jmenovaného místa určení. A dále uzavírá a hradí pojištění.

Pokud by plátce použil některou z těchto uvedených podmínek, má s dopravcem uzavřenou přepravní smlouvu až do místa určení. Dopravce by měl po předání zboží příjemci fakturovat plátcí náhradu za přepravu dle uzavřené kupní smlouvy, ve které bude uvedeno místo, odkud a kam předmětné zboží přepravoval, případně i předávací protokoly podepsané příjemcem

v místě určení. Tyto podmínky jsou z pohledu daně z přidané hodnoty a jeho prokázání faktického dodání do jiného členského státu pro účel uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty nejpříjemnější. Dodavatel má totiž k dispozici dostatek písemností, kterými mohou být *přepravní smlouva* uzavřená s dopravcem; *přepravní listy* potvrzené příjemcem zboží, které následně dopravce doloží dodavateli při fakturaci jeho služeb; případně i dodací list potvrzený příjemcem. Na základě těchto písemností, které má k dispozici, protože hradí a zajišťuje hlavní přepravu, by mohl uplatnit osvobození od daně z přidané hodnoty, aniž by je musel získávat od příjemce nebo čekat jeho vyjádření o přijetí zboží.

- **Podmínka s doložkou DAT**, kdy prodávající splní svůj závazek dodáním do překladiště nebo místa určení. Proávající je povinen nést veškeré riziko spojené s dodáním zboží a jeho vykládkou v překladišti nebo v místě určení. Pokud půjde o vývoz, musí prodávající celně odbavit zboží.
- **Podmínka s doložkou DAP**, kdy prodávající splní svůj závazek dodáním zboží k dispozici kupujícímu ve jmenovaném místě, které je předem dohodnuté. Dále pokud je to třeba musí kupující proclít zboží ve vývozu. Avšak nemá povinnost proclít zboží v dovozu.
- **Podmínka s doložkou DDP**, kdy prodávající splní svůj závazek dodáním zboží k dispozici kupujícímu na předem dohodnutém místě. Pokud je to třeba musí odbavit zboží pro vývoz i pro dovoz. Toto pravidlo představuje maximální povinnosti pro prodávajícího.

U těchto dodacích podmínek DAT, DAP a DDP prodávající splní svůj závazek dodáním do překladiště nebo místa určení. Proávající splní dodání, jakmile je zboží dáno k dispozici kupujícímu ve jmenovaném místě, které je předem dohodnuté.

Pro plátce, který dodává zboží do jiného státu Společenství je opět použití těchto podmínek výhodnější, z pohledu daně z přidané hodnoty, a to pro následné uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty, při prokazování a dokládání faktického dodání zboží do jiného členského státu. Tyto podmínky jsou stejně výhodné jako podmínky předchozí.

- **Nevhodné podmínky k prokázání fakticity dodání zboží do jiného státu**

Hlavní přepravu hradí a zajišťuje kupující a patří sem:

- ***Podmínka s doložkou EXW***, která znamená, že prodávající splní své závazky, jakmile dá zboží k dispozici ve svém objektu kupujícímu. Tato podmínka představuje minimální povinnost pro prodávajícího.
- ***Podmínka s doložkou FCA***, kdy prodávající splní svůj závazek předáním zboží k dispozici kupujícímu buď ve svém objektu, nebo v jiném jmenovaném místě, které je třeba přesně specifikovat, jelikož v tomto bodě přechází riziko z prodávajícího na kupujícího. Proávající má povinnost, pokud to přichází v úvahu celně odbavit zboží pro vývoz. Nemá tuto povinnost ale pro dovoz.

Pokud dodavatel uplatní osvobození od daně z přidané hodnoty z titulu dodání zboží do jiného členského státu a v kupní smlouvě jsou dohodnuty přepravní podmínky s doložkou EXW (ze závodu, kdy přepravu zajišťuje příjemce zboží) nebo s doložkou FCA (vyplacené dopravci konkrétně na území tuzemska), znamená to pro dodavatele *obtížnější prokazování faktického dodání*.

Pro dodavatele, v případě dohodnuté přepravní doložky EXW (ze závodu), nebo dodací doložky FCA (ve sjednaném místě) pokud toto sjednané místo je na území tuzemska, je důležité, jaké důkazní listiny bude mít k dispozici pro prokázání faktického dodání do jiného státu Společenství. A to z toho důvodu, že zboží předá na území tuzemska a je v dobré víře, že si kupující nebo jiná zmocněná osoba zboží přepraví na území jiného státu Společenství a to již na vlastní náklady. Podle již zmíněných rozsudků EMAG a Euro Tyre Holding mají dodací podmínky vliv na určení místa převodu vlastnictví, tedy převodu práv nakládat se zbožím jako vlastníků, na základě kterých se může určit, která přeprava je v rámci intrakomunitárního dodání, a u které dodávky zboží se bude jednat o tuzemské dodání zboží.

3. **Při dovozu** - Z pohledu dovozu mohou být dodací podmínky opět velmi užitečné a to v tom směru, že nám určí nejen místo předání zboží mezi prodávajícím a kupujícím, ale také nám mohou určit, kdo z nich má povinnost celně odbavit zboží.

- ***Podmínka s doložkou DDP***, kdy prodávající má povinnost celně odbavit zboží pro dovoz a uhradit clo, včetně provedení příslušných celních odbavení.

4. **Při vývozu** – Z pohledu vývozu je důležité, v jaké zemi nebo v jakém místě bylo zboží propuštěno do jednoho z celních režimů určených pro vývoz. V tomto případě budou opět platit podobná kritéria použití dodacích podmínek INCOTERMS stejně jako u dodání zboží do jiného členského státu.

- ***Podmínka s doložkou DDP***, která je již zmíněna výše a stejně tak jako pro dovoz platí i pro vývoz.
- ***Podmínka s doložkou DAP, DAT, CIP, CPT***, kdy prodávající hradí hlavní přepravu a i je povinen proclít zboží ve vývozu, pokud to přichází v úvahu.
- ***Podmínka s doložkou FCA***, kdy přepravu z místa určení hradí kupující, ale prodávající má povinnost celně odbavit zboží pro vývoz, pokud to přichází v úvahu.

8. Závěr

Dodací podmínky INCOTERMS nabývají podstatného významu nejen pro mezinárodní obchod, ale samozřejmě mají svůj vliv i na daň z přidané hodnoty.

Z pohledu daně z přidané hodnoty jsou velice cennou pomůckou při uplatňování osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu, při vývozu, ale také je můžeme uplatnit při dovozu zboží. Pouze u tuzemského plnění se dodací podmínky INCOTERMS nijak neuplatní, to vyplývá již z jejich podstaty, že jsou určeny pro mezinárodní obchod.

Využití podmínek INCOTERMS pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty je možné definovat z několika hledisek:

1. **Určení přechodu vlastnického práva nakládat se zbožím jako vlastník.** Dodací podmínky určují přesné místo, ve kterém přechází toto právo disponovat se zbožím jako vlastník z prodávajícího na kupujícího.
2. **Zajištění přepravy zboží.** Dodací podmínky nám jasně určují, kdo je povinen zajistit a uhradit hlavní přepravu zboží. Pro daň z přidané hodnoty je to důležitá informace při intrakomunitárních dodání z toho důvodu, kdy může nastat řetězové dodání zboží s jednou jedinou přepravou. V tomto případě mají podmínky INCOTERMS přímý vliv na určení osoby, která je za přepravu zboží zodpovědná a následně za určení, která osoba v řetězovém obchodě má nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty z titulu dodání zboží do jiného členského státu, nebo vývozu.
3. **Faktické dodání zboží do jiného členského státu.** V tomto případě mají dodací podmínky INCOTERMS nepřímý vliv na faktické prokázání dodání, ale je možné díky vhodně zvoleným podmínkám (jak je již uvedeno ve čtvrté kapitole) zajistit dodavateli dostatečné množství důkazních prostředků pro prokázání fakticity dodání zboží do jiného státu Společenství.

Dodací podmínky INCOTERMS sice neurčují přechod vlastnického práva při dodání zboží, ale svědčí o tom, ve kterém místě přešlo dispoziční právo nakládat se zbožím jako vlastník z prodávajícího na kupujícího. Například při dodací podmínce EXW bude tímto místem sklad dodavatele, ve kterém po převzetí zboží kupující má již právo nakládat se zbožím jako

vlastník, tedy ještě na území státu původu. A je zcela na kupujícím, jak se zbožím naloží. Naopak dodací podmínka CPT, kdy přepravu hradí dodavatel, až do místa určení nám ukládá místo přechodu práva disponovat se zbožím jako vlastník až u kupujícího, tedy ve státě spotřeby. Z tohoto je patrné, že zvolená dodací podmínka je velmi důležitou součástí mezinárodního obchodu.

Klasifikace podmínek INCOTERMS na základě analýzy prokazatelnosti fakticity dodání zboží do jiného státu Společenství z pohledu dodavatele zboží.

Tabulka 2: Prokazatelnost fakticity dodání u dodacích podmínek

Dodací podmínky INCOTERMS	Výborná prokazatelnost	Střední prokazatelnost	Malá prokazatelnost
EXW			X
FCA			X
CPT	X		
CIP	X		
DAT		X	
DAP		X	
DDP	X		

Zdroj: vlastní zpracování

Jako nejprůkaznější z pohledu procesního a hmotného daňového práva se tedy po analýze jeví dodací podmínky CPT, CIP a DDP, neboť zajišťují dodavateli, který uplatňuje osvobození od daně s nárokem na odpočet nejrozsáhlejší důkazní materiál. Střední průkaznost lze určit u dodacích podmínek DAT a DAP, nejméně vhodnými podmínkami z pohledu uplatnění osvobození tedy byly určeny podmínky EXW a FCA. Tyto podmínky zatěžují dodavatele zboží břemenem zajišťování dalších důkazních prostředků.

9. Summary

The aim of the thesis is the analysis of the relation of the place of VAT taxation, i.e. the destination of the country in which the goods is subject to taxation, and the INCOTERMS terms of delivery so that their mutual connection can be found out although primarily no direct connection is discovered. The place of taxation is mentioned neither in the VAT law nor in EU directive on VAT. As emerged from the existing legislation the place of taxation is usually identical to the place of delivery. In case that the place of delivery is determined for the delivered goods the tax will be imposed on the goods at the same place. In general, the taxation place is defined as the place where the tax is declared and paid. In the Czech legislation the obligation to declare and pay the tax is indicated in the regulation § 108 of the VAT law. If the place of payment is in another EU country or the third country this regulation cannot be applied. Each EU country has its own legislative adjustment concerning the obligation to declare and pay the tax.

INCOTERMS terms of delivery are an important part of foreign trade and for the purposes of VAT they are also very useful when determining the place of transition of the right to handle the goods as the owner and when proving real delivery onto another member state so that the exemption from VAT can be applied. There is a very important condition when concluding INCOTERMS terms of supply - for each term of delivery the exact place of handover of the transported goods must be mentioned as well as transition of the right to handle the goods as the owner. The INCOTERMS terms of delivery do not determine the transition of proprietary right of delivered goods but indicate the place where the right of disposal to handle the goods as the owner was passed from the seller to the buyer. For example in the case of EXW term of delivery the place will be the supplier's warehouse in which the buyer (after taking over delivery) has the right to handle the goods as the owner, i.e. in the territory of the country of origin. And it is up to the buyer to decide how to handle the goods. On the contrary, CPT term of condition (transport is covered by the supplier) indicates that the transport is covered by the supplier to the place of destination and this destination is the place of the ownership transfer and at the same time the place of usage. It is obvious that the chosen term of delivery is an important part of foreign trade even from the point of view of provableness of the real goods supply for the VAT purposes.

10. Přehled použité literatury

- (1) ČR. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- (2) BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář. Překlad Kristýna Šimáčková. Praha: 1. Vox, 2010, 736 s. ISBN 978-808-6324-838.
- (3) PITNER, Ladislav. Místo plnění při dodání zboží. *Otázky a odpovědi v praxi: Wolters Kluwer ČR, a.s.* 2010, č. 11.
- (4) (ICC), By the international Chamber of Commerce. *INCOTERMS 2010: pravidla ICC pro použití dodacích doložek ve vnitrostátním a ezinárodním obchodě : platnost od 1. ledna 2011.* Reprinted in nov. 2010. Překlad Miroslav Šubert. Praha: ICC Česká republika, 2010, 184 s. ISBN 978-809-0329-799.
- (5) *Soudní dvůr EU: Rozsudek Soudního dvora C-184/05, Twoh Internaional BV* [online]. 27.9.2007 [cit. 2012-04-16]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu>
- (6) *Soudní dvůr EU: Rozsudek Soudního dvora C-409/04, Teleos plc a další* [online]. 27.9.2007 [cit. 2012-04-16]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu>
- (7) *Soudní dvůr EU: Rozsudek Soudního dvora C-285/09, R.* [online]. 7.12.2010 [cit. 2012-04-16]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu>
- (8) *Soudní dvůr EU: Rozsudek Soudního dvora C-245/04, EMAG Handel Eder* [online]. 6.4.2006 [cit. 2012-04-16]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu>
- (9) *Soudní dvůr EU: Rozsudek Soudního dvora C-430/09, Euro Tyro Holding* [online]. 16.12.2010 [cit. 2012-04-16]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu>
- (10) *Novela DPH 2012 - ZÁKON č. 235/2004 Sb. – zákon o dani z přidané hodnoty: Snížení hranice obratu pro povinnou registraci* [online]. 11.11.2011 [cit. 2012-04-16]. Dostupné z: www.trimmtax.cz
- (11) *Česká daňová správa* [online]. Copyright © 2006-2011 [cit. 2012-04-16]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz>
- (12) KRYL, Stanislav. Podmínky INCOTERMS a DPH. *Daňový expert: Wolters Kluwer ČR, a.s.* 2010, 6, str. 18. DOI: DEX.
- (13) KOPEČNÝ, Roman a Romana DEJDAROVÁ. Dodání zboží do jiného členského státu v judikatuře ESD. *Mandantenbrief: Informace o daních, právu a hospodářství v České republice.* duben 2011, č. 4.

(14) DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem. *ASPI - Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář, 2. aktualizované vydání*. 2009.

(15) BENDA, Václav. Stanovení místa plnění v roce 2011. *Daně a právo v praxi: Wolters Kluwer ČR, a.s.* 2011, č. 2.

Internetové zdroje

INCOTERMS. *REINOHA consulting* [online]. 2010 [cit. 2012-04-17]. Dostupné z: www.reinoha-consulting.cz

Dodací podmínka v mezinárodním obchodu. *BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. © 1997-2011 CzechTrade [cit. 2012-04-17]. Dostupné z: www.businessinfo.cz

INCOTERMS 2010: Převážní povinnosti, náklady a rizika. In: *AWT ČECHOFRACHT* [online]. © Advanced World Transport B.V. 2011 [cit. 2012-04-17]. Dostupné z: www.awt-cechofracht.cz

Seznam tabulek

Tabulka 1: Místo zdanění	23
Tabulka 2: Prokazatelnost fakticity dodání u dodacích podmínek	56

Seznam obrázků

Obrázek 1: EXW	36
Obrázek 2: FCA	37
Obrázek 3: CPT	37
Obrázek 4: CIP	38
Obrázek 5: DAT	38
Obrázek 6: DAP	39
Obrázek 7: DDP	39

Seznam schémat

Schéma 1: Místo plnění u příjemce	13
Schéma 2: Místo plnění v JČS	14
Schéma 3: Přemístění obchodního majetku	27
Schéma 4: Přemístění majetku a prodej do JČS	27

Seznam případových studií

Případová studie 1: Dodání zboží do JČS	15
Případová studie 2: Místo plnění u dodání zboží	25
Případová studie 3: Přemístění obchodního majetku	26
Případová studie 4: Místo plnění při dodání zboží	28
Případová studie 5: Dodání zboží, přemístění obchodního majetku nebo vývoz	47