

Usmernenie k uplatňovaniu oslobodenia od dane pri vývoze služieb podľa § 47 ods. 6 zákona o DPH

Oslobodenie od dane podľa § 47 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) je transpozíciou článku 146 ods. 1 písm. e) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“), v zmysle ktorého členské štáty oslobodia od dane poskytovanie služieb vrátane prepravných a doplnkových transakcií s výnimkou poskytovania služieb oslobodených od dane podľa článkov 132 a 135, ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom alebo dovozom tovaru, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia článku 61 a článku 157 ods. 1 písm. a).

Výkladom článku 146 ods. 1 písm. e) smernice sa zaoberal Súdny dvor v prejudiciálnom konaní vo veci C-288/16 „L.Č.“ IK z 29. júna 2017, v ktorom rozhodol nasledovne:
„Článok 146 ods. 1 písm. e) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie upravené v tomto ustanovení sa neuplatňuje na poskytnutie služieb, o aké ide vo veci samej, týkajúce sa činnosti prepravy tovaru do tretej krajiny, keď tieto služby nie sú priamo poskytnuté odosielateľovi alebo príjemcovi tohto tovaru.“

Služby priamo spojené s vývozom tovaru sú oslobodené od dane podľa § 47 ods. 6 zákona o DPH. V zmysle uvedeného ustanovenia sú od dane oslobodené služby vrátane prepravných a s nimi súvisiacich doplnkových služieb iné ako služby oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH, ktoré sú **priamo spojené s vývozom tovaru** a s tovarom pod colným opatrením podľa § 18 ods. 2 zákona o DPH. Pre účely oslobodenia služieb od dane podľa § 47 ods. 6 zákona o DPH sa tovarom pod colným opatrením rozumie, ak má dovážaný tovar pri jeho vstupe na územie Európskej únie postavenie dočasne uskladneného tovaru alebo ak je umiestnený do slobodného colného pásma alebo do slobodného colného skladu, alebo je prepustený do colného režimu uskladňovanie v colnom sklade, do colného režimu aktívny zušľacht'ovací styk, do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do colného režimu vonkajší tranzit, alebo ak je vpustený do teritoriálnych vôd (ďalej len „dovoz tovaru pod colným opatrením“).

Službou priamo spojenou s vývozom tovaru oslobodenou od dane sú napr. colno-deklarantské služby pri vývoze tovaru. Oslobodené od dane sú tiež prepravné služby priamo spojené s vývozom tovaru a súvisiace doplnkové služby pri preprave tovaru, napr. nakladanie, vykladanie, prekladanie a manipulácia s tovarom skladovanie tovaru, balenie tovaru, váženie tovaru, prístátie dopravného prostriedku, vylodenie dopravného prostriedku a podobné doplnkové služby súvisiace s prepravou tovaru do tretieho štátu. Okrem služieb priamo spojených s vývozom tovaru, sú podľa § 47 ods. 6 zákona o DPH od dane oslobodené aj služby priamo spojené s dovozom tovaru pod colným opatrením.

Súdny dvor sa v rozsudku vo veci C-288/16 „L.Č.“ IK zaoberal otázkou, či sa má článok 146 ods. 1 písm. e) smernice vykladať v tom zmysle, že oslobodenie upravené v tomto ustanovení sa uplatňuje na poskytnutie služieb prepravy tovaru do tretej krajiny, keď tieto služby nie sú priamo poskytnuté odosielateľovi alebo príjemcovi tohto tovaru. Vnútroštátny súd chcel konkrétne vedieť, či uplatnenie tohto oslobodenia, ktoré si vyžaduje, aby poskytnutie dotknutých služieb bolo „priamo spojené“ s vývozom alebo dovozom tovaru stanoveného v uvedenom ustanovení, **podlieha existencii priameho právneho vzťahu**, akým je recipročný obchodný vzťah medzi poskytovateľom služieb a odosielateľom alebo príjemcom dotknutých tovarov. Súdny dvor v rozsudku uvádza, že zo znenia a z cieľa článku 146 ods. 1 písm. e) smernice vyplýva, že **existencia priameho vzťahu** zahŕňa nielen to, že dotknuté poskytnutia služieb z hľadiska svojho cieľa prispievajú k účinnej realizácii vývozných a dovozných činností, ale takisto to, že tieto služby **sú poskytnuté priamo** v závislosti od každého prípadu, **vývozcovi, dovozcovi alebo príjemcovi tovarov** stanovených v tomto ustanovení (bod 23 citovaného rozsudku). To znamená, že oslobodenie od dane pri službách spojených s vývozom tovaru alebo dovozom tovaru pod colným opatrením sa uplatní len v prípade, ak medzi poskytnutou službou a vývozom tovaru alebo dovozom tovaru pod colným opatrením je priama súvislosť a zároveň sú tieto služby poskytnuté priamo vývozcovi,

dovozcovi alebo príjemcovi predmetných tovarov. Z bodov 17, 23 a 24 rozsudku C-288/16 „L.Č.“ IK vyplýva, že uplatnenie oslobodenia od dane je podmienené existenciou priameho právneho vzťahu medzi poskytovateľom služby a vývozcom, dovozcom alebo príjemcom dotknutých tovarov.

Příklad č. 1:

Tuzemský platiteľ dane A dodáva tovar švajčiarskemu odberateľovi B. Tovar je prepravený na účet platiteľa dane A do Švajčiarska na základe prepravnej zmluvy CMR uzatvorenej medzi platiteľom dane A a dopravcom C.

Riešenie:

Poskytnutie prepravnej služby v rámci vývozu tovaru do tretieho štátu pre vývozcu A je oslobodené od dane. Platiteľ dane C vyhotoví pre vývozcu A faktúru bez DPH a na faktúre uvedie odkaz na ustanovenie § 47 ods. 6 zákona o DPH alebo odkaz na ustanovenie čl. 146 ods. 1 písm. e) smernice alebo slovnú informáciu „dodanie je oslobodené od dane“.

Příklad č. 2:

Tuzemský platiteľ dane A dodáva tovar švajčiarskemu odberateľovi B. Tovar je prepravený na účet platiteľa dane A do Švajčiarska. Platiteľ dane A objednal prepravu tovaru zo SR do Švajčiarska a zabezpečenie colno-deklarantských služieb u špedičnej spoločnosti - tuzemského platiteľa dane C. Špedičná spoločnosť C (zasielateľ) obstarala prepravu tovaru vo svojom mene a na účet platiteľa dane A u dopravcu D, platiteľa dane. Colno-deklarantské služby poskytol platiteľ dane C vlastnými zamestnancami.

Riešenie:

Pre účely zákona o DPH, ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala.

Platiteľ dane D uplatní na dodanie prepravnej služby pre platiteľa dane C daň z pridanej hodnoty, keďže poskytnutie prepravnej služby do tretieho štátu nie je oslobodené od dane z dôvodu, že prepravná služba nie je poskytnutá priamo vývozcu tovaru. Platiteľ dane C má právo uplatniť odpočítanie dane z prijatých prepravných služieb od platiteľa dane D; právo na odpočítanie dane si platiteľ dane C môže uplatniť v rozsahu a za podmienok ustanovených v zákone o DPH.

Platiteľ dane C uplatní na dodanie prepravnej služby a dodanie colno-deklarantských služieb pre vývozcu tovaru – tuzemského platiteľa dane A oslobodenie od dane. Platiteľ dane C vyhotoví pre platiteľa dane A faktúru bez DPH a na faktúre uvedie odkaz na ustanovenie § 47 ods. 6 zákona o DPH alebo odkaz na ustanovenie čl. 146 ods. 1 písm. e) smernice alebo slovnú informáciu „dodanie je oslobodené od dane“.

Doterajší výklad uplatňovania oslobodenia služieb od dane podľa § 47 ods. 6 zákona o DPH nie je v súlade so záverom rozsudku Súdneho dvora C-288/16 „L.Č.“ IK. Odo dňa nasledujúceho po zverejnení tohto usmernenia je potrebné uplatňovať oslobodenie služieb od dane vrátane prepravných a s nimi súvisiacich doplnkových služieb pri vývoze tovaru a dovoze tovaru pod colným opatrením podľa § 47 ods. 6 zákona o DPH v súlade so závermi citovaného rozsudku, t.j. len ak sú predmetné služby poskytnuté priamo vývozcu, dovozcu alebo príjemcu tovaru. Finančná správa bude akceptovať uplatnenie postupu podľa doterajšieho výkladu, ak služby vrátane prepravných a s nimi súvisiacich doplnkových služieb, ktoré sú spojené s vývozom tovaru alebo dovozom tovaru pod colným opatrením, budú dodané pred 1.11.2017.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
September 2017