

Podmínky pro osvobození od cla a DPH při dovozu zboží ze třetí země v souvislosti s pandemií způsobené SARS-CoV-2

Cílem této informace je podat souhrnný přehled o možnostech osvobození od cla a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) při dovozu zboží ze třetí země a osvobození od DPH u pořízení zboží z jiného členského státu, a to v souvislosti s pandemií způsobené SARS-CoV-2.

Za podmínek uvedených dále může mít osvobození při dovozu zboží charakter:

- Osvobození od cla a zároveň od DPH (kapitola II.)
- Osvobození pouze od cla (kapitola III.)
- Osvobození od DPH (kapitola IV.)

I. Právní rámec

Vybrané účely pro osvobození od cla jsou vymezeny v nařízení 1186/2009¹ následovně:

- Zboží určené státním, charitativním nebo dobročinným subjektům pro uskutečnění obecných záměrů (čl. 61-65)
- Zboží určené ve prospěch obětí katastrof (čl. 74-80)
- Dary obdržené v rámci mezinárodních vztahů (čl. 82 písm. c))
- Přístroje k léčbě, stanovení diagnóz nebo k lékařskému výzkumu (čl. 57 a 58)
- Zásilky zboží mezi soukromými osobami (čl. 25-27)
- Zásilky zboží nepatrné hodnoty (čl. 23 a 24).

Oblast působnosti osvobození od DPH dle čl. 143 odst. 1 písm. b) a c) směrnice o DPH² je vymezena ve směrnici 2009/132³ v následujících člancích:

- Zboží určené státním, charitativním nebo dobročinným subjektům pro uskutečnění obecných záměrů (čl. 43-47)
- Zboží dovážené ve prospěch obětí katastrof (čl. 51 - 57)
- Dary obdržené v rámci mezinárodních vztahů (čl. 59-61)
- Zásilky zboží nepatrné hodnoty (čl. 23 a 24).

V rámci zákona o DPH⁴ je daná problematika dále upravena v § 71 zákona o DPH.

¹ Nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla (dále jen „nařízení 1186/2009“) dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009R1186&qid=1585579245623&from=CS>.

² Směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

³ Směrnice Rady 2009/132/ES 3 ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu, (dále jen „směrnice 2009/132“) dostupná na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0132&qid=1585579179393&from=CS>.

⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

II. Osvobození od cla a DPH

Osvobodit od cla a zároveň od DPH lze pouze zboží dovážené ze třetí země:

1. **státním subjektem, charitativní nebo dobročinnou organizací**, přičemž platí, že
 - a) zboží bude rozděleno nebo dáno k dispozici **zdarma** obětem katastrofy v podobě pandemie, resp. potřebným osobám v souvislosti s pandemií, způsobené SARS-CoV-2 (např. roušky poskytnuté zdarma občanům), nebo
 - b) zboží je obdrženo jako **dar** v rámci mezinárodních vztahů;
2. **záchrannými jednotkami**, pokud je zboží určeno k uspokojování jejich potřeb po dobu záchranných prací (např. lékařské zařízení);
3. **soukromou osobou**, pokud je zboží neobchodní povahy do hodnoty 45 EUR a odesílatel je také soukromá osoba;
4. **jakoukoliv osobou (soukromá nebo podnikající)**, pokud se jedná o zásilky zboží nepatrné hodnoty, tj. dovoz zboží do 22 EUR.

Osvobození od DPH ve výše uvedených případech je přiznáno pouze tehdy, pokud je dováženému zboží přiznáno osvobození od cla podle nařízení 1186/2009.

Na žádost Ministerstva financí byla i Česká republika zařazena mezi členské státy Evropské unie, které jsou pro tyto účely považovány za státy postižené katastrofou způsobenou pandemií SARS-CoV-2. Dne 3. 4. 2020 bylo zveřejněno v Úředním věstníku EU příslušné Rozhodnutí Komise 2020/491⁵ o osvobození zboží, které je nezbytné k boji proti následkům rozšíření onemocnění COVID-19 během roku 2020.

Osvobození od cla a DPH u dovozu zboží podle bodu 1. písm. a) (s výjimkou dovozu zboží určeného pro uskutečnění obecných záměrů – definice viz níže) a bodu 2. se uplatní v souladu s Rozhodnutím Komise za **období od 30. ledna 2020 do 31. července 2020** pouze v souvislosti s pandemií způsobenou SARS-CoV-2. Osvobození od cla a DPH v těchto případech lze uznat i zpětně více viz kapitola IV.

Osvobození od cla a DPH u bodu 1. písm. b) a bodů 3. a 4. platí při splnění daných podmínek časově neomezeně a též bez ohledu na to, zda zboží bylo dovezené v souvislosti s pandemií způsobenou SARS-CoV-2.

Ad 1. Dovoz státním nebo jiným charitativním subjektem

Státních nebo jiných charitativních nebo dobročinných subjektů se týkají dva základní způsoby osvobození při dovozu zboží. Prvním a v tomto smyslu i nejvhodnějším je tzv. "**dovoz zboží ve prospěch obětí katastrof**", druhým pak dovoz zboží pro uskutečnění obecných záměrů tzv. „**dovoz základních životních potřeb**".

⁵ Rozhodnutí Komise (EU) 2020/491 ze dne 3. dubna 2020 o osvobození zboží, které je nezbytné k boji proti následkům rozšíření onemocnění COVID-19 během roku 2020, od dovozního cla a od DPH při dovozu (dále jen „rozhodnutí Komise“) dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dec/2020/491/oj>.

Daná problematika je upravena v čl. 61-65 a čl. 74-80 nařízení 1186/2009 a čl. 43-47 a čl. 51-57 směrnice 2009/132.

Výklad pojmů pro účely této informace

- Za **státní subjekty** jsou, kromě ústředních orgánů státní správy a dalších organizačních složek státu (např. ministerstva, Správa státních hmotných rezerv atd.), považovány jak všechny vyšší územní samosprávné celky (tedy kraje), tak také všechny obce bez ohledu na rozsah výkonu státní správy a dále všechny příspěvkové nebo rozpočtové organizace zřízené výše uvedenými subjekty.
- Za **charitativní a dobročinné subjekty** jsou považovány jak organizace, zpravidla neziskové, které činnost, spočívající primárně v péči o potřebné osoby, vykonávají dlouhodobě, tak takové, které by případně byly pro takovou činnost zřízeny nyní, tj. dle aktuálních potřeb.
- **Záchrannými jednotkami** se rozumí zejména poskytovatelé zdravotnických služeb podle zákona o zdravotních službách⁶. A to bez ohledu na jejich právní formu nebo vlastnickou strukturu, resp. bez ohledu na osobu jejich zřizovatele či vlastníka. Za záchranné jednotky jsou také považovány základní složky integrovaného záchranného systému podle zákona o integrovaném záchranném systému⁷; které se aktivně podílí na boji se SARS-CoV-2.
- **Základními životními potřebami** se rozumí zboží potřebné k uspokojení bezprostředních potřeb osob, jako jsou potraviny, léky, ošacení a příkrývky.
- **Zbožím ve prospěch obětí katastrofy** se rozumí veškeré zboží, které slouží občanům postiženým nebo ohroženým katastrofou SARS-CoV-2 pobývajících v České republice a také osobám zapojených do boje proti katastrofě.

Ad 1. písm. a) Zboží určené charitativním nebo dobročinným subjektům pro uskutečnění obecných záměrů a zboží určené ve prospěch obětí katastrof

Podmínky pro osvobození od cla

Zboží ve prospěch obětí katastrofy a základní životní potřeby jsou osvobozeny od cla tehdy, **pokud mají být rozděleny zdarma obětím katastrofy, resp. potřebným osobám (články 61 odstavec 1 písmeno a) a 74 odstavec 1 písmeno a) nařízení 1186/2009)**. S ohledem na aktuální situaci se např. ochranné a zdravotnické prostředky určené k bezplatnému rozdělení považují právě za takové zboží.

Zboží, které je dáno zdarma k dispozici obětím katastrof, je osvobozeno od cla, pokud zboží zůstává nadále ve vlastnictví dotyčných subjektů či organizací. Od cla je zboží v obou případech osvobozeno bez ohledu na to, zda bylo ve třetí zemi pořízeno za úplatu nebo bylo získáno bezúplatně, a též bez ohledu na to, jaký konkrétní status má subjekt ve třetí zemi, od něhož bylo zboží získáno (státní, neziskový, obchodní společnost, sdružení osob, fyzická osoba apod.).

Podmínky pro osvobození od DPH

Pokud jde o osvobození od DPH, lze jej na (totéž) dovážené zboží přiznat na základě ustanovení § 71 odst. 2 písm. f) bod 1 a bod 3 zákona o DPH.

⁶ Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Zákon č. 239/2000 Sb., o integrovaném záchranném systému a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zboží ve prospěch obětí katastrofy (bod 3 zmíněného ustanovení zákona o DPH) je **osvobozeno od DPH** za naprosto stejných podmínek, za jakých je osvobozeno od cla, tj. **bez ohledu na to, zda bylo ve třetí zemi pořízeno za úplatu nebo bylo získáno bezúplatně.**

Pro osvobození základních životních potřeb (bod 1 zmíněného ustanovení zákona o DPH) **od DPH je však stanovena** ještě jedna **další podmínka**, která se osvobození od cla netýká. **Zboží musí být ze třetí země nabyto resp. získáno bezúplatně.** Kritéria pro osvobození od DPH jsou právě o tuto jednu podmínku přísnější (restriktivnější). **Pokud bylo za zboží placeno, nelze osvobození od DPH při dovozu zboží přiznat**, a to bez ohledu na status subjektu, který zboží dováží – týká se tedy např. jakéhokoli tuzemského státního orgánu.

Ad 1. písm. b) Dary pro státní orgány nebo subjekty vykonávající veřejně prospěšnou činnost

Státní orgány nebo subjekty, vykonávající veřejně prospěšnou činnost, jak jsou definovány výše, mohou využít ještě jeden – celkem tedy třetí – způsob osvobození od cla a od DPH. Tím jsou tzv. „**dary obdržené v rámci mezinárodních vztahů**“.

Principem zde je, že orgán veřejné moci třetí země nebo subjekt, vykonávající veřejně prospěšnou činnost, který se nachází ve třetí zemi, **vyjadřují** tuzemskému orgánu veřejné moci nebo tuzemskému subjektu, vykonávajícímu veřejně prospěšnou činnost, **prostřednictvím zaslaného daru projev přátelství nebo dobré vůle.**

Typickým příkladem mohou být mezinárodní partnerství, kdy region či obec ze třetí země aktuálně poskytne ochranné či zdravotnické prostředky jako dar (bezúplatně) svému partnerskému regionu či obci v České republice; tentýž princip se týká například mezinárodně působících sítí neziskových organizací.

Konkrétní podmínky pro osvobození jsou stanoveny v čl. 82 – 84 nařízení 1186/2009, resp. v ustanovení § 71 odst. 2 písm. g) bod 2 zákona o DPH, přičemž **zásadní je, že jde o příležitostný dar**, a že **nejde o obchodní záměr** ani ze strany dárce, ani ze strany obdarovaného. Obě tyto podmínky musejí být splněny.

Ad. 2. Dovozy záchranými jednotkami, pokud je zboží určeno k uspokojování jejich potřeb po dobu záchraných prací

Dle čl. 1 odst. 2 rozhodnutí Komise je osvobozeno od cla a DPH zboží dovážené záchranými jednotkami nebo jejich jménem za účelem propuštění do volného oběhu, které je určeno k uspokojování jejich potřeb po dobu, kdy poskytují pomoc osobám dotčeným nebo ohroženým rozšířením onemocnění COVID-19 nebo osobám zapojeným do boje proti rozšíření tohoto onemocnění.

Záchrané jednotky mohou využít osvobození od cla a DPH na dovoz zboží, které je **určeno k uspokojování jejich potřeb po dobu záchraných prací.** Osvobození od cla a DPH je možné uplatnit bez ohledu na to, zda bylo zboží získáno bezúplatně či za úplatu. Osvobození se bude vztahovat primárně na lékařská zařízení či na lékařské vybavení pro zdravotní personál, včetně hygieniků, který se aktivně podílí na boji se SARS-CoV-2. Jedná se o např. ochranné pomůcky, přístroje či zkumavky, využívané právě tímto zdravotním personálem. Osvobození se bude rovněž vztahovat na vybavení pro personál základních složek integrovaného záchraného systému, který se aktivně podílí na boji se SARS-CoV-2. Jedná se např. o ochranné pomůcky používané hasiči, policisty a zdravotními záchranáři.

Dovoz zboží záchranými jednotkami je považován za dovoz zboží určeného ve prospěch obětí katastrof. Tento dovoz zboží je osvobozen od cla a zároveň od DPH dle čl. 74 až 80 nařízení 1186/2009 resp. čl. 51 až 57 směrnice Rady 2009/132.

Ad. 3. a 4. Dovoz zásilek mezi dvěma soukromými osobami a zásilek nepatrné hodnoty

Pro úplnost a závěrem zmiňujeme, že ochranné prostředky mohou být dále osvobozeny od cla a od DPH při dovozu zboží i jako tzv. „individuální dovozy“, jinými slovy jako jednotlivé zásilky.

Jde o následující případy:

- tzv. „zásilky zboží neobchodní povahy mezi dvěma soukromými osobami“ do hodnoty **45 EUR** (článek 25 nařízení 1186/2009, resp. § 71 odst. 2 písm. a) zákona o DPH) a
- tzv. „zásilky zboží nepatrné hodnoty“ do hodnoty **22 EUR** mezi jakýmkoli osobami/subjekty (dle článku 23 nařízení 1186/2009, resp. § 71 odst. 3 písm. a) zákona o DPH).

III. Osvobození od cla

Dále lze uplatnit pouze osvobození od cla na zboží dovážené ze třetí země:

- 1. zdravotnickým zařízením, oddělením nemocnic a zdravotním výzkumným ústavem, pokud jsou splněny následující podmínky:**

Zdravotnická zařízení, oddělení nemocnic (včetně soukromých) a zdravotní výzkumné ústavy mohou pro dovoz kvalitativně složitějších a vyspělejších nástrojů a přístrojů (např. plicních ventilátorů, monitorovacích stanic životních funkcí, tomografických skenerů atd.) využít tento další způsob **osvobození od cla**. Osvobození od cla mohou použít na dovoz **nástrojů a přístrojů určených k lékařskému výzkumu, lékařské diagnostice nebo k léčbě**.

Konkrétní podmínky pro osvobození jsou stanoveny v čl. 57 a 58 nařízení 1186/2009, přičemž **zásadní je, že nejde o obchodní záměr** ze strany dárce, ani **neexistuje spojení mezi dárce** nástrojů nebo přístrojů a jejich výrobcem.

Principem je, že **charitativní či dobročinný subjekt nebo soukromá osoba**, bez ohledu na to, kde jsou usazeny (tedy včetně tuzemských charitativních subjektů a fyzických osob/občanů ČR) a též bez ohledu na to, zda byly ve třetí zemi případně pořízeny za úplatu, **poskytnou takové přístroje jako dar (bezúplatně) příslušnému zařízení, nemocnici nebo ústavu**. Totéž se vztahuje i na situace, kdy příslušné zařízení, nemocnice nebo ústav samy pořízují takové přístroje ve třetí zemi, a to právě a výhradně z prostředků, poskytnutých charitativním či dobročinným subjektem nebo z dobrovolných příspěvků soukromých osob.

Typickým příkladem jsou celostátní sbírky, organizované za účelem vybavení dotčených zařízení, speciálně jednotek (oddělení) intenzivní péče, příslušnou technikou.

Bohužel však není možné za žádných podmínek **využít tento způsob také pro osvobození od DPH**, resp. není možné osvobodit dovoz (týchž) přístrojů současně od DPH, neboť takový titul v rámci legislativní úpravy DPH vůbec neexistuje.

Zboží však stále může být osvobozeno od cla a zároveň od DPH, pokud jsou splněny podmínky pro výše uvedené tituly osvobození zejména dle kapitoly II. bodu 1. nebo 2.

IV. Vykázání osvobození od cla a DPH

Požadavek na osvobození od cla a/nebo DPH za předpokladu, že jsou splněny příslušné výše uvedené podmínky, se uvádí prostřednictvím zvláštního kódu přímo do příslušné kolonky (datového prvku) celního prohlášení (kolonka 37, pravá část; datový prvek „Upřesňující opatření ke zboží nebo režimu“).

Seznam možných kódů v případech, kdy je celní prohlášení podáno jménem a/nebo na účet **plátce daně** (dovozce – tj. osoba splňující, resp. odpovídající za splnění příslušných, výše uvedených podmínek; v celním řízení případně zastoupená jakoukoli jinou osobou), je následující:

- C20 - zboží určené charitativním nebo dobročinným subjektům pro uskutečnění obecných záměrů,
- C26 - zboží určené ve prospěch obětí katastrof,
- C28 - dary obdržené v rámci mezinárodních vztahů,
- C17 - přístroje k léčbě, stanovení diagnóz nebo k lékařskému výzkumu
- C08 - zásilky zboží mezi soukromými osobami,
- C07 - zásilky zboží nepatrné hodnoty.

Pokud je dovozcem plátce DPH a je přiznáno osvobození od DPH v návaznosti na osvobození od cla, nemá plátce DPH povinnost přiznat daň při dovozu zboží na ř. 7 nebo 8 daňového přiznání. Zároveň také nemá nárok na odpočet DPH, protože daň nebyla přiznána. Daná transakce (dovoz zboží osvobozený od cla a DPH) nebude vůbec v DPH přiznání vykázána.

Seznam možných kódů v případech, kdy je celní prohlášení podáno jménem a/nebo na účet osoby, která **není plátcem daně** (dovozce – tj. osoba splňující, resp. odpovídající za splnění příslušných, výše uvedených podmínek; v celním řízení případně zastoupená jakoukoli jinou osobou), je následující:

- 20C - zboží určené charitativním nebo dobročinným subjektům pro uskutečnění obecných záměrů
- 26C - zboží určené ve prospěch obětí katastrof
- 28C - dary obdržené v rámci mezinárodních vztahů
- 08C - zásilky zboží mezi soukromými osobami
- 07C - zásilky zboží nepatrné hodnoty

V těchto případech je správcem daně celní úřad dle § 4 odst. 1 písm. e) a § 93 zákona o DPH a přímo v rámci celního řízení je vydáním rozhodnutí o propuštění zboží zároveň přiznáno jak osvobození od cla, tak i od DPH.

Ve všech ostatních případech, u kterých není možné přiznat osvobození od cla a DPH, podléhá dovoz předmětného (konkrétního) zboží jemu příslušné celní sazbě (konkrétně viz celní sazebník) a stejně tak příslušné sazbě DPH (konkrétně viz přílohy č. 3 a 3a zákona o DPH).

V případech, kdy bylo zboží propuštěno v období od 30. ledna 2020 do 31. července 2020 rozhodnutím celního úřadu a bylo vyměřeno clo a/nebo DPH, i když zboží mělo nárok na osvobození

na základě rozhodnutí Komise, pak je vhodné zažádat celní úřad o opravu rozhodnutí v celním řízení pro účely přiznání osvobození od cla a DPH. Dotčené celní úřady udělají maximum pro to, aby samy zjistily (identifikovaly) takové případy a vyměřené poplatky vrátily, případně prominuly z vlastního podnětu (tzv. z moci úřední).

Plátce DPH opraví vykázaný zdanitelný dovoz zboží na ř. 7 nebo 8 v příslušném daňovém přiznání prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Opravu lze provést až na základě přiznané opravy příslušného rozhodnutí v celním řízení, ve kterém je přiznáno osvobození od cla.

Shodným způsobem lze také dodatečně provést opravu vyměřeného cla a DPH při dovozu i u situacích dle bodu 1. b), 3. a 4. části II, pokud byly v okamžiku dovozu splněny podmínky pro osvobození.

V. Porušení podmínek pro osvobození od cla a DPH při dovozu zboží

V této souvislosti připomínáme, že v rámci nařízení 1186/2009 a směrnice 2009/132 mohou v jednotlivých člancích pro osvobození cla být stanoveny i další podmínky, při jejichž porušení dochází k zániku nároku na osvobození od cla při dovozu zboží. V okamžiku porušení podmínek tak nelze zboží přiznat osvobození od cla a současně tak nelze zboží osvobodit od daně dle § 71 odst. 2 zákona o DPH.