

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

**305/08.09.10 - Osvobození od daně po přestavbě vozidla na ekologické palivo**

Předkládají: Ing. Pavel Vontor, daňový poradce, č. osvědčení 3610

Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701

**1. Úvod**

Vzhledem k přibližně polovičním výdajům na pohonné hmoty při používání silničních motorových vozidel, jejichž pohonná jednotka používá jako palivo zkapalněný ropný plyn (LPG) nebo stlačený zemní plyn (CNG) proti vozidlům, které jako palivo používají benzín nebo naftu, se stále častěji u osobních automobilů, nákladních automobilů a autobusů provádí úprava palivové soustavy, příp. i karoserie vozidla, označovaná jako přestavba vozidla, na pohon, resp. alternativní pohon LPG nebo CNG.

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2009 jsou vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, jejichž pohonná jednotka používá LPG nebo CNG, osvobozena od daně silniční.

Uvedené osvobození od daně je upraveno ustanovením § 3 písm. f) bod 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDS), vznik a zánik osvobození od daně ustanovením § 8 a 9 ZDS a vliv přestavby vozidla na daň silniční ustanovením § 14 ZDS. Přestavba vozidla je charakterizována v ustanovení § 73 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Ustanovení § 3 písm. f) ZDS zní:

„Od daně jsou osvobozena vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, která

1. mají elektrický pohon,
2. mají hybridní pohon kombinující spalovací motor a elektromotor,
3. používají jako palivo zkapalněný ropný plyn označovaný jako LPG nebo stlačený zemní plyn označovaný jako CNG, nebo
4. jsou vybavena motorem určeným jeho výrobcem ke spalování automobilového benzínu a ethanolu 85 označovaného jako E85.“

Ustanovení § 9 odst. 2 ZDS zní:

„Stejně jako vznik daňové povinnosti se posuzuje zánik nároku na osvobození od daně a stejně jako zánik daňové povinnosti se posuzuje vznik nároku na osvobození.“

Ustanovení § 8 ZDS zní:

„(1) U vozidel vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1. Poplatníci daně z těchto vozidel podávají daňové přiznání podle § 15 u místně příslušného správce daně.<sup>4c)</sup>

(2) U vozidel uvedených v odst. 1 zaniká daňová povinnost v kalendářním měsíci, v němž pominuly rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1. Dojde-li však v průběhu zdaňovacího období ke změně v osobě poplatníka, zaniká daňová povinnost původnímu poplatníkovi

uplynutím kalendářního měsíce, který předchází před kalendářním měsícem vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi. “

Ustanovení § 14 ZDS zní:

„Provedená přestavba vozidla, která má za následek změnu základu daně a roční sazby daně, nemění daňovou povinnost v průběhu zdaňovacího období.“

Ustanovení § 73 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zní:

„(1) Přestavbou silničního vozidla je změna nebo úprava podstatných částí mechanismu nebo konstrukce provozovaného silničního vozidla.

(2) Za změnu podstatných částí mechanismu nebo konstrukce silničního vozidla se považují

- a) změna druhu pohonu, vestavění jiného typu motoru,
- b) změna karoserie, pérování vozidla a kol způsobující změnu povoleného zatížení,
- c) změna druhu karoserie nebo nástavby, pro které se mění účel a způsob použití silničního vozidla,
- d) změna kategorie vozidla.“

## **2. Obecný rozbor problémů**

V souvislosti s úpravami vozidel, jejichž výsledkem je změna používaného paliva a aplikací uvedených ustanovení ZDS, vzniká výkladový problém týkající se nároku na osvobození příslušného vozidla od daně silniční po předmětné úpravě (přestavbě) a okamžiku vzniku tohoto nároku. Cílem tohoto příspěvku je jejich popsání a návrh možných řešení.

### **2.1 Výlučnost použití ekologického paliva**

Některá vozidla po provedené přestavbě používají pouze palivo, na jehož používání byla přestavba provedena. Většinou však jde ale o tzv. přestavby na alternativní pohon, po kterých vozidlo může jako palivo používat nejen nové palivo, ale i palivo původní. Taková vozidla pak někdy používají ekologické palivo a někdy palivo původní. Výběr používaného paliva je přitom prováděn buď automaticky řídicí jednotkou vozidla, nebo mechanicky řidičem vozidla.

#### **Návrh řešení:**

Protože v ustanovení § 3 písm. f) bod 3 ZDS není jako podmínka osvobození od daně uvedeno výlučné používání LPG či CNG, je od daně osvobozeno nejen vozidlo, které používá jako palivo výlučně LPG nebo CNG, ale i vozidlo, které kromě uvedeného ekologického paliva může používat, příp. používá i palivo jiné. Od daně je tak osvobozeno také vozidlo, jehož pohonná jednotka je upravena na používání alternativního paliva LPG či CNG a při startování, k zahřátí motoru, příp. i jinak výjimečně použije jako palivo např. benzín nebo naftu.

### **2.2 Přestavba vozidla**

Přestavbou silničního vozidla je podle § 73 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, změna nebo úprava podstatných částí mechanismu nebo konstrukce provozovaného silničního vozidla. Za takovou změnu se přitom považují

- a) změna druhu pohonu, vestavění jiného typu motoru,
- b) změna karoserie, pérování vozidla a kol způsobující změnu povoleného zatížení,

c) změna druhu karoserie nebo nástavby, pro které se mění účel a způsob použití silničního vozidla,

d) změna kategorie vozidla.

Podle § 14 ZDS nemění daňovou povinnost během zdaňovacího období taková přestavba vozidla, jejímž výsledkem je změna základu daně a roční sazby daně, tj. ve smyslu ustanovení § 5 ZDS u osobních automobilů změna zdvihového objemu motoru, u autobusů a nákladních automobilů změna počtu náprav a největší povolené hmotnosti.

#### **Návrh řešení:**

Protože při úpravě, příp. přestavbě vozidla na pohon nebo alternativní pohon LPG nebo CNG, nedochází ke změně typu motoru, zdvihového objemu motoru ani ke změně počtu náprav a největší povolené hmotnosti vozidla, tj. nedochází ke změně základu daně ani roční sazby daně vozidla, neuplatní se při úpravě motoru a karoserie vozidla na pohon jiným palivem ustanovení § 14 ZDS. To také znamená, že ke vzniku nároku na osvobození vozidla od daně silniční podle § 3 písm. f) bod 3 ZDS nedojde až ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém byla uvedena úprava (přestavba) provedena, ale v zásadě již ve zdaňovacím období, kdy byla přestavba vozidla uskutečněna.

### **2.3 Vznik a zánik nároku na osvobození**

Podle § 9 odst. 2 ZDS se vznik nároku na osvobození od daně posuzuje stejně jako zánik daňové povinnosti.

Ve smyslu § 8 odst. 2 ZDS zaniká daňová povinnost za vozidlo v zásadě poslední den kalendářního měsíce, ve kterém vozidlo splňovalo podmínky § 2 odst. 1 ZDS. To znamená, že vznik nároku na osvobození od daně vzniká počínaje kalendářním měsícem následujícím po měsíci, ve kterém byla úprava (přestavba) vozidla provedena.

Zánik nároku na osvobození se podle § 9 odst. 2 ZDS posuzuje stejně jako vznik daňové povinnosti. Podle § 8 odst. 1 ZDSIL vzniká daňová povinnost počínaje kalendářním měsícem, v němž byly splněny rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1 ZDS. Nárok na osvobození od daně tak případně zaniká posledním dnem kalendářního měsíce, který předchází kalendářnímu měsíci, ve kterém by byla provedena úprava (přestavba) vozidla z ekologického paliva na klasické palivo (benzín, nafta). K takovým přestavbám vozidel však nedochází.

#### **Návrh řešení:**

Vzhledem k tomu, že do registru silničních vozidel i do technického průkazu vozidla se podle § 4 odst. 4 a § 74 zákona č. 56/2001 Sb., zapisuje také palivo k pohonu motoru silničního motorového vozidla a provedená úprava (přestavba) vozidla na používání i jiného paliva, je pro osvobození od daně silniční rozhodující datum příslušné úpravy (přestavby) vozidla uvedený v technickém průkazu vozidla a registru silničních vozidel. Nárok na osvobození od daně podle § 3 písm. f) bod 3 ZDS vzniká kalendářním měsícem následujícím po zápisu změny používaného paliva do technického průkazu vozidla a registru silničních vozidel.

Výše uvedené se týká všech titulů osvobození od daně silniční uvedených v § 3 písm. f) ZDS.

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

## Stanovisko Ministerstva financí:

Pojem osvobození vyjadřuje skutečnost, že poplatníkovi v konkrétním případě vznikla daňová povinnost, avšak splní-li podmínky stanovené zákonem je od daňové platební povinnosti osvobozen.

Dle § 9 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“), se vznik nároku na osvobození posuzuje stejně jako zánik daňové povinnosti.

Ve smyslu § 8 odst. 2 zákona o dani silniční zaniká u vozidel daňová povinnost v kalendářním měsíci, v němž pominuly rozhodné skutečnosti uvedené v § 2 odst. 1 zákona o dani silniční.

V případě přestaveb vozidel, které nemají za následek změnu základu daně a roční sazby daně, nedochází ke změně základu daně ani roční sazby daně vozidla, proto se v těchto případech ustanovení § 14 zákona o dani silniční neuplatňuje. Při přestavbách vozidel tohoto druhu má pak poplatník možnost řádně uplatnit osvobození od daně již od kalendářního měsíce, ve kterém byla přestavba uskutečněna.

Ve smyslu § 3 písm. f) zákona o dani silniční daně jsou osvobozena vozidla pro dopravu osob nebo vozidla pro dopravu nákladů s největší povolenou hmotností méně než 12 tun, která

1. mají elektrický pohon,
2. mají hybridní pohon kombinující spalovací motor a elektromotor,
3. používají jako palivo zkapalněný ropný plyn označovaný jako LPG nebo stlačený zemní plyn označovaný jako CNG, nebo
4. jsou vybavena motorem určených jeho výrobcem ke spalování automobilového benzínu a ethanolu 85 označovaného jako E85

V případě vozidel, která jsou přestavěna na alternativní pohon LPG či CNG, je zákonným předpokladem pro možnost uplatnění osvobození skutečné používání tohoto druhu paliva. Pokud tedy vozidlo má zařízení na alternativní používání LPG či CNG a toto palivo je při provozování vozidla používáno, je takové vozidlo od daně silniční osvobozeno, i když je při provozu vozidla konstrukčně vynuceně používán benzín, např. při vstřikování paliva, při startování, rozjezdu, zahřátí motoru na provozní teplotu před přepnutím na LPG či CNG apod..

Smyslem této právní úpravy je daňově zvýhodnit vozidla šetrnější k životnímu prostředí a motivovat tak poplatníky k jejich nákupu či přestavbám, avšak za předpokladu skutečného používání alternativního paliva. Jednotlivé možnosti osvobození ve smyslu § 3 písm. f) zákona o dani silniční je třeba posuzovat vždy individuálně.