

Daň z přidané hodnoty

348/14.12.11 Dodání zboží, resp. pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, které je předmětem spotřební daně, včetně poskytnutí služeb, které se vztahují k dodání či k pořízení vybraných výrobků, od 1. 4.2011

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osvědčení 10

Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026

Dotčená ustanovení:

- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném od 1. 4.2011, dále jen „ZDPH“, zaměřený na ustanovení § 36 odst. 1 a 3, § 38 a § 41
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZSpD“

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad na aplikaci částky spotřební daně pro stanovení základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty u zboží, které podléhá spotřební dani (dále jen „vybrané výrobky“) po novele dotčených ustanovení ZDPH¹.

Preambule

Poslanec Poslanecké sněmovny Michal Doktor navrhl počátkem roku 2011, v rámci zamezení daňových úniků, režim, který, citujeme: „administrativně jednoznačnějším způsobem popíše povinnosti, resp. stanovení základu daně a povinnosti subjektů související s odvodem daně právě v oblasti pohonných hmot.“ Poslanec Michal Doktor nově naformuloval ustanovení, která se v jednom případě týkají § 36 ZDPH (nově formulovaného znění odstavce číslo 1) a ve druhém případě ustanovení § 41 ZDPH (zejména pak odstavec číslo 3). Tyto formulace byly přijaty jako nová zákonná ustanovení prostřednictvím novely ZDPH, zákona č. 47/2011 Sb.

Z odůvodnění pozměňovacího návrhu, který předkládal poslanec Michal Doktor, citujeme:

„Na tom návrhu je, myslím, důležité to, že postupuji ve shodě s Ministerstvem financí, a je zřejmé, že úprava, ke které takto dojde, byť je to individuální reakcí na zjištěný fakt, tak nynější právní stav je takový, že při dodání zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tzv. daňový sklad, a v souvislosti s tímto dodáním není uvedeno do volného daňového objemu (*měj na mysli „oběhu“ – pozn. autora*), do základu DPH, nevstupuje tedy hodnota samotné spotřební daně. To je ten konflikt, kdy dodavatelé a obchodníci pohonných hmot mohou hrát a hrají se státem takovou tu nepřehlednou hru, kdy ne zcela jasně zákon upravoval konstrukci daňového

¹ Obdobně také viz výstup z KooV č. 256/28.01.09 – Dodání vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně, autor: Ing. Milan Tomíček

základu, a toto je napříště napraveno.“ Tolik citace z odůvodnění předmětného návrhu².

Jde tedy o změnu zákona ve vztahu na obchodní případy, při kterých je dodáván vybraný výrobek za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, pořizován z jiného členského státu, či dovážen do tuzemska.

S cílem předejít možným diskusím souvisejícím s výše uvedenou novelou zákona o DPH tento příspěvek shrnuje možné varianty plnění, které jsou více, či méně vázány na vybrané výrobky. Přitom nejde jen o samotné dodání, či pořízení vybraných výrobků, ale i o poskytování služeb, které se vztahují k těmto vybraným výrobkům.

Půjde zejména o případy,

- i) kdy je vybraný výrobek dodáván, a to včetně jeho dodání do jiného členského státu, v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně,
- ii) kdy je vybraný výrobek dodáván v režimu osvobození od spotřební daně³, iii) kdy vybraný výrobek není předmětem dodání zboží⁴, ale jsou na něj vázány předem sjednané služby, jako je např. výroba, skladování, doprava a poskytnutí této služby je za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku⁴.

1) Právní rámec (dále také v textu) ZDPH:

- § 36 (1) Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.
- § 36 (3) Základ daně také zahrnuje
 - b) spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41,
- § 38 (1) Základem daně při dovozu zboží podle § 20 je součet
 - a) základu pro vyměření cla, včetně [55],
 - b) vedlejších výdajů [55],
 - c) příslušné spotřební daně, pokud není stanoveno v § 41 jinak.
- § 41 Základ daně a výpočet daně u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně

(1) Základ daně při dovozu zboží, které je propuštěno do celního režimu volný oběh s následným umístěním do režimu podmíněného osvobození od

² Zdroj www.psp.cz

³ zákon o spotřebních daních nezná „režim“ osvobození od spotřební daně, vybrané výrobky lze uvést do volného daňového oběhu (vyjmout z režimu podmíněného osvobození od daně) osvobozené od spotřební daně. Pojem „režim osvobození od spotřební daně“ je pak v příspěvku používán jako zkratka právě ve smyslu uvedeného ⁴ Ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH

⁴ Ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH

spotřební daně podle zvláštního právního předpisu, se stanoví podle § 38 bez zahrnutí spotřební daně.

(2) U zboží, které je při pořízení z jiného členského státu v tuzemsku umístěno do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, se základ daně stanoví obdobně podle § 36 bez zahrnutí spotřební daně.

(3) U zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a plátce uskutečňuje jeho dodání podle § 13, aniž by zboží bylo uvedeno do volného daňového oběhu, se základ daně stanoví podle § 36.

(4) U zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a plátce uskutečňuje jeho dodání podle § 13 při uvedení zboží do volného (*daňového – pozn. autora*) oběhu, se základ daně stanoví podle § 36.

ZSpD ○ § 3 Vymezení

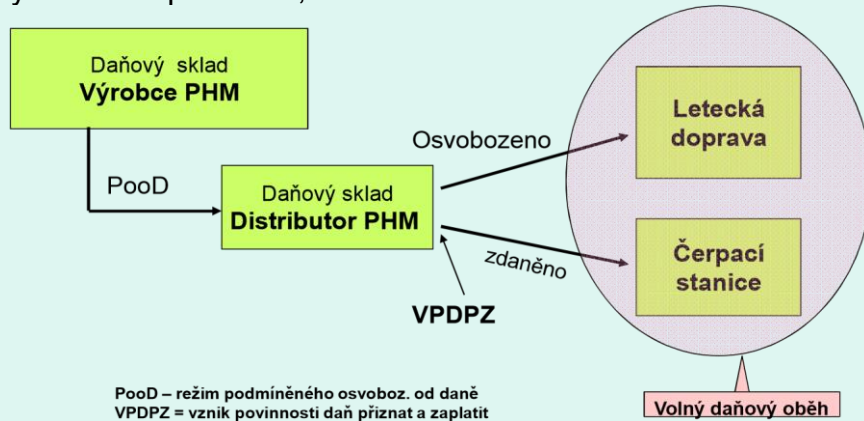
pojmu

Pro účely tohoto ZSpD se rozumí (mj.)

- e) podmíněným osvobozením od daně odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků, na něž se nevztahuje režim s podmíněným osvobozením od cla, do volného daňového oběhu,
- f) osvobozením od daně uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň,
- g) daňovým skladem prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59, 78, 89 a 99), přičemž hranice takového místa nesmějí být přerušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace; celní ředitelství může stanovit, že určité objekty a plochy tohoto místa nejsou jeho součástí,
- h) provozovatelem daňového skladu právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu,
- i) oprávněným příjemcem právnická nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravované z jiného členského státu

Základní pojmy

- **podmíněným osvobozením od daně** odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu (PooD);
- **osvobozením od daně** uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň;



l) uvedením do volného daňového oběhu

1. každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně,
 2. každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně,
 3. každý, i protiprávní, dovoz vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně,
 4. každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně,
- § 8 Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství.
 - § 45 (3) Předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury [55.]
 - § 45 (4) U minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.

2) Interpretace relevantních ustanovení ZDPH

_V souladu s § 36 odst. 1 ZDPH „Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.“

Objasnění nově pojatého ustanovení § 36 odst. 1) ZDPH nelze hledat pouze v jazykovém výkladu, byť jde o prvotní přiblížení se k aplikované právní normě, ale je nutné přihlídnout k logickému záměru zákonodárce, který je obsažen výše v Preambuli tohoto příspěvku. Jedná se zejména o zamezení daňovým únikům na dani z přidané hodnoty, když v určitých případech nebyla součástí základu daně pro výpočet DPH i spotřební daň, která se k danému zboží, v tomto případě k vybranému výrobku, váže. Záměr zákonodárce byl iniciován přeprodejem minerálních olejů (PHM) v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v případech, kdy zejména oprávnění příjemci na svá oprávnění pořizovali v jiném členském státě tyto minerální oleje právě v režimu podmíněného osvobození od daně a v tomto režimu je pak předávali za úplatu, či bez úplaty jiným osobám, od kterých současně inkasovali i spotřební daň, která se váže k tomuto předmětnému minerálnímu oleji. Oprávněný příjemce je nositelem povinnosti onu spotřební daň přiznat a zaplatit, je plátcem této daně, a proto si tímto výběrem spotřební daně od pořizovatele vybraného výrobku jistil úhradu této daně.

Pokud budeme vycházet z ustálené praxe, pak zůstává podstatou tvorby základu daně, úplata za uskutečněné zdanitelné plnění. Ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH nerozlišuje, zda jde o dodání zboží, či poskytnutí služby, popř. pořízení zboží z jiného členského státu nebo dovoz zboží, nicméně při aplikaci tohoto ustanovení je nutno vycházet ze základních principů fungování systému DPH v Evropské unii, a to především z principu, že mezi plněním a protiplněním musí existovat přímá vazba.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), v rámci systému DPH je předpokladem zdanitelných plnění skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. V tomto kontextu je poskytování služeb uskutečněné „za protiplnění“ ve smyslu směrnice 2006/112/EU (dále jen „směrnice“), a zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. V tomto ohledu podle ustálené judikatury ESD předpokládá pojem „poskytování služeb za protiplnění“ ve smyslu směrnice existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou.

Taková přímá souvislost neexistuje v případech, kdy předmětem plnění je poskytnutí služby a nikoliv dodání zboží a rovněž hodnota poskytnutého protiplnění neodráží hodnotu služby ani nepředstavuje položku, která by vstupovala do kalkulace ceny (úplaty) služby (vycházíme z předpokladu, že částka na úhradu spotřební daně je uváděna poskytovatelem služeb odděleně od ceny služeb). Částka na úhradu spotřební daně tak obecně nepředstavuje součást úplaty za poskytnuté služby.

Ze záměru zákonodárce pak také jasně vyplývá, že nový postup pro výpočet základu DPH by měl dopadnout pouze na plnění spočívající v dodání zboží.

3) Vybrané příklady aplikace ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH ve znění, platném od 1. 4.2011 v návaznosti na ustanovení § 41 ZDPH (platí pro plnění v tuzemsku):

I. Dodání vybraných výrobků (za úplatu) – změna vlastníka vybraného výrobku

a. Uvedených do volného daňového oběhu (zdaněné)

Uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu vyjmutím těchto vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně:

P.č.	Základní popis	Částka SpD je součástí základu daně (ANO – NE)
1	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která vyjímá vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně za účelem jeho dodání odběrateli	ANO

Pozn.:

Povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky⁵.

V tomto případě vzniká osobě, která vyjímá tyto vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň a proto bude dodávat tyto předmětné vybrané výrobky již zatížené spotřební daně, tedy v souladu s ustanovením § 31 odst. 1 a 3 ZDPH. Základ daně bude obsahovat i částku spotřební daně. Částka úplaty za dodané zboží obsahuje také odpovídající částku spotřební daně. Současně lze zde podpůrně aplikovat ustanovení § 41 odst. 4 ZDPH.

2	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která pořídila vybrané výrobky již zdaněné spotřební daní	ANO
---	---	-----

Pozn.:

Dodání vybraného výrobku, který byl již uvolněn do volného daňového oběhu a je již zatížen spotřební daní, kterou přiznal a zaplatil plátce při jeho uvedení do volného daňového oběhu, nečiní v praxi již žádný problém. Součástí ceny (úplaty za dodané vybrané výrobky) a tudíž i součástí základu daně je běžně tedy i částka spotřební daně,

⁵ Ustanovení § 9 odst. 1 ZSpD

kteřá je současne uvedena i na pŕedepsanem dokladu o prodeji. Částka úplaty za dodané zboží obsahuje také odpovídající částku spotřební daně.

3	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která pořídila vybrané výrobky již zdaněné spotřební daní, do jiného členského státu	ANO
---	--	-----

Pozn.:

Odůvodnění je stejné, jako u předchozího bodu.

Pokud budou splněny podmínky uplatnění nároku na vrácení tuzemské spotřební daně⁶, lze následně opravit základ daně podle ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH.

b. Uvedených do volného daňového oběhu (zdaněné, či nezdaněné⁷)

V případech uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž by byly tyto vybrané výrobky po vzniku daňové povinnosti podle § 8 okamžitě uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně, platí výše uvedené příklady 1 – 3, ale jen tehdy, pokud u těchto vybraných výrobků vznikne uvedením do volného daňového oběhu povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň a dodavatel (prodávající) vybraných výrobků požaduje částku na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. V opačném případě, kdy by dodavatel nepožadoval v souvislosti s dodáním vybraných výrobků úhradu spotřební daně, by součástí základu daně pro výpočet DPH nebyla ona „pomyslná“ spotřební daň.

c. Uvedených do volného daňového oběhu (osvobozené od spotřební daně)

4	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která vyjímá vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně odběrateli a uvádí je do režimu osvobození od spotřební daně	NE
---	---	----

Pozn.:

V tomto případě nevzniká osobě, která vyjímá tyto vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, neboť vybrané výrobky jsou uvedeny sice do režimu volného daňového oběhu, ale v režimu osvobození od spotřební daně. Vzhledem k tomu, že lze předpokládat, že režim osvobození od daně byl užit oprávněně, tedy v souladu s příslušnými

⁶ Ustanovení § 14 odst. 2 ZSpD

⁷ pod písm. b) jsou na rozdíl od písm. a) řešeny vybrané výrobky, na které nelze režim podmíněného osvobození od daně použít, nebo ty, které byly protiprávně vyrobeny, pořízeny nebo dovezeny mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně

ustanoveními ZSpD⁸, nebude od odběratele osvobozených vybraných výrobků požadována úhrada částka na úhradu spotřební daně. Základ daně nebude obsahovat částku spotřební daně.

5	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která pořídila vybrané výrobky již osvobozené od spotřební daně a dál je osvobozené od spotřební daně prodává	NE
---	---	----

Pozn.:

Vzhledem k tomu, že lze předpokládat, že režim osvobození od daně byl užit oprávněně (v návaznosti na předchozí příklad), tedy v souladu s příslušnými ustanoveními ZSpD⁹, nebude od odběratele osvobozených vybraných výrobků požadována úhrada částka na úhradu spotřební daně. Základ daně nebude obsahovat částku spotřební daně.

5a	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která pořídila vybrané výrobky osvobozené od spotřební daně a dál je prodává, přičemž tím vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit	ANO
----	--	-----

Pozn.:

Pokud jsou vybrané výrobky použity jinak, než je deklarováno v zákoně, či v povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků v režimu osvobození od spotřební daně, vzniká jejich užitím pro jiné účely povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň¹⁰. Pokud bude po odběrateli vybraných výrobků požadována úhrada částky na úhradu spotřební daně, pak základ daně bude obsahovat částku spotřební daně.

6	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která pořídila vybrané výrobky již osvobozené od spotřební daně, do jiného členského státu	NE
---	--	----

Pozn.:

Podle ustanovení § 3 písm. i) ZSpD se uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá vybrané výrobky osvobozené od daně a to bez povinnosti se registrovat. Toto zákonné ustanovení neuvádí, zda jde o právnické nebo fyzické osoby, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, popř. na daňovém území České republiky. Tzn., že uživatelem může být i osoba, která je mimo tuzemsko, např. v jiném členském státu EU. V případě dodání zboží do jiného členského státu, které podléhá spotřební

⁸ Zejména ustanovení § 11 a 12 ZSpD v návaznosti na zvláštní ustanovení ZSpD

⁹ Zejména ustanovení § 53 odst. 1 ZSpD

¹⁰ Ustanovení § 9 odst. 3 písm. b) ZSpD

daně, v režimu osvobození od daně, se jedná o plnění osvobozené od daně, proto není nutno zjišťovat základ daně, nicméně ustanovení § 36 ZDPH se použije v souladu s § 63 odst. 2 ZDPH pro výpočet hodnoty osvobozených plnění dle stejných pravidel uvedených dále u případu 7.

d. Dodání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně

Podle ustanovení § 41 odst. 3 ZDPH se u zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a plátce uskutečňuje jeho dodání podle § 13, aniž by zboží bylo uvedeno do volného daňového oběhu, základ daně stanoví podle § 36. Tzn., že klíčovou informací pro stanovení základu daně pro účely DPH bude skutečnost, zda jde o zdanitelné plnění¹¹.

7	Dodání vybraných výrobků v režimu osvobození podmíněného od spotřební daně v tuzemsku	ANO - NE
---	---	----------

Pozn.:

Otázkou tedy je, zdali plátce DPH obdržel nebo má obdržet úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Pokud bude, např. z důvodu opatrnosti, požadovat dodavatel i úhradu částky, která odpovídá výši předmětné spotřební daně, bude tato částka součástí základu daně pro výpočet DPH. Pokud ale nebude částka spotřební daně při dodání vybraného výrobku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně požadována, pak nebude tato částka ani součástí základu daně pro výpočet tuzemské DPH.

8	Dodání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do jiného členského státu (§ 64 ZDPH)	NE
---	--	----

9	Vývoz vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z území Evropského společenství (§ 66 ZDPH)	NE
---	---	----

Pozn.:

V případech č. 8 a 9 sice nejde o zdanitelné plnění, proto není nutno zjišťovat základ daně, nicméně ustanovení § 36 ZDPH se použije v souladu s § 63 odst. 2 ZDPH pro výpočet hodnoty osvobozených plnění dle stejných pravidel uvedených výše u případu 7.

¹¹ Plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně (§ 2 odst. 3 ZDPH)

Pokud ale nebude moci být uplatněno, z jakéhokoliv důvodu, osvobození od uplatnění DPH na výstupu, pak bude pro výpočet základu daně platit závěr, který je uveden u případu č. 7.

Závěrečná poznámka k dodání zboží – vybraného výrobku:

Pokud si dodavatel vybraných výrobků (provozovatel daňového skladu), v rámci svého zdanitelného plnění, nebude, k okamžiku prodeje vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, jistit případnou odpovědnost za budoucí úhradu spotřební daně, v případech, kdy mu nevznikla, při tomto dodání zboží, povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit a není tedy tato spotřební daň součástí výpočtu základu daně pro výpočet DPH (viz předchozí případy), bude tato spotřební daň od odběratele dodatečně vyinkasována až v případě uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Vzhledem k tomu, že spotřební daň bude vyinkasována až v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (příčemž mezi prodejem vybraných výrobků a jejich vyskladněním z daňového skladu a uvedením do volného daňového oběhu může uplynout libovolně dlouhá doba, v praxi i v řádech týdnů či měsíců), neexistuje v tomto případě žádná přímá souvislost mezi úhradou spotřební daně a původním dodáním vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně.

Proto úhrada spotřební daně, k okamžiku uvedení daných vybraných výrobků do volného oběhu, požadovaná provozovatelem daňového skladu po vlastníkově těchto vybraných výrobků, nezakládá povinnost jakkoliv zohlednit tuto spotřební daň do základu daně pro výpočet DPH u původního dodání vybraných výrobků.

II. Poskytnutí služby (za úplatu), která má souvislost se vznikem povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit, tedy zejména s uvedením vybraného výrobku do volného daňového oběhu

10	Poskytnutí služeb souvisejících s držbou vybraného výrobku v režimu podmíněného osvobození od daně, který je v majetku třetí osoby, které je následně (bezprostředně po poskytnuté službě) tento vybraný výrobek vyjmut z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně	NE
----	---	----

Pozn.:

Plátce spotřební daně, např. provozovatel daňového skladu, „drží“¹² (vyrobila, přijala, skladovala, či se jinak podílela na držení vybraného výrobku) pro třetí osobu vybraný výrobek ve „svém“ daňovém skladu, tedy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Vybraný výrobek je ale v majetku jiné osoby, než která následně vyjímá vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Osoba,

¹² Viz výstup z KooV 299/24.02.10 – Problematika významu pojmu „držel“, autor Ing Ivo Šulc

kteřá vyjímá vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, vybrané výrobky pouze držela v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Osoba, kteřá vyjímá vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je plátcem spotřební daně a má tedy povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň⁵ a proto vedle částky, kteřou si účtuje za poskytnuté služby (např. výrobu vybraného výrobku, skladování aj.), požaduje také úhradu této přiznané spotřební daně.

V návaznosti na argumenty uvedené výše pod bodem 2 tato částka spotřební daně není součástí základu daně pro výpočet DPH za poskytnuté služby. V tomto případě nejde o dodání zboží podle ZDPH, ale o poskytnutí služby, proto nelze na tento stav aplikovat ani ustanovení § 41 ZDPH.

11	Poskytnutí služeb souvisejících s držbou vybraného výrobku v režimu podmíněného osvobození od daně, který je v majetku jiné osoby, které není (zatím) tento vybraný výrobek vyjmut z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně	NE
----	--	----

Pozn.:

Pokud dojde k případu, kdy provozovatel daňového skladu vyúčtuje poskytnutí svých služeb majiteli vyrobených, či skladovaných vybraných výrobků ve svém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně, a tudíž nepožaduje (vybraný výrobek zůstává po provedených službách v daňovém skladu) úhradu spotřební daně od osoby, pro kteřou je toto zdanitelné plnění uskutečněno, nebude součástí základu daně tato (předpokládaná) spotřební daň.

12	Vybraný výrobek (viz předchozí případ) je po nějaké době vyjmut z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a předán zdaněný (v režimu volného daňového oběhu) svému majiteli	NE
----	---	----

Pozn.:

Tento případ navazuje na postup v bodě 11. Vybraný výrobek je uveden do volného daňového oběhu až po uplynutí určité doby od již dříve poskytnuté a vyúčtované služby. Ke zdanitelnému plnění ve formě poskytnutí služby již tedy došlo dříve a nyní dochází pouze k vyjmutí vybraného výrobku z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jedná se o období závěru uvedeného v závěrečné poznámce k dodání zboží – vybraných výrobků (viz výše). Zde opět chybí jakákoli vazba mezi poskytovanými službami a požadovanou úhradou spotřební daně. V praxi by to vedlo i ke komplikacím, jestliže by např. provozovatel daňového skladu fakturoval měsíční paušál za poskytované služby, část zboží by po nějaké době nechal vyskladnit v režimu podmíněného osvobození od daně a část do volného oběhu. Provozovatel daňového skladu by si musel „vymyslet“ k jaké službě opravu základu daně a daně vztáhne atd.

13	Poskytnutí služeb souvisejících s výrobou vybraného výrobku mimo režim podmíněného osvobození od daně, který je, včetně surovin pro výrobu vybraného výrobku, v majetku třetí osoby, které je v okamžiku výroby tento vybraný výrobek uveden do volného daňového oběhu	NE
----	--	----

Pozn.:

Důvody pro nezahrnutí částky spotřební daně do základu pro výpočet DPH za poskytnuté služby jsou stejné jako u příkladu č. 10.

13a	Poskytnutí služeb souvisejících s výrobou vybraného výrobku, který je v okamžiku výroby uveden do volného daňového oběhu, neboť je vyráběn mimo režim podmíněného osvobození od daně, v případě, že suroviny pro výrobu vybraného výrobku, jsou v majetku výrobce	ANO
-----	---	-----

Pozn.:

V případě, že je služba související s výrobou vybraného výrobku vázaná na suroviny pro výrobu vybraného výrobku ve vlastnictví výrobce, bude tento příklad posuzován obdobně jako příklad č. 1.

III. Dovoz vybraného výrobku

V rámci dovozu vybraného výrobku bude zcela záležet na režimu, z pohledu spotřební daně, ve kterém budou do tuzemska tyto vybrané výrobky dováženy.

14	Dovoz vybraných výrobků a jejich uvedení do volného oběhu osobě, která <u>nemá žádné oprávnění</u> přijímat a skladovat tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (nejde o provozovatele daňového skladu, tedy nejde ani o oprávněného odesílatele)	ANO
----	--	-----

Pozn.:

Jsou-li vybrané výrobky dováženy na daňové území České republiky a nejsou-li uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně nebo do režimu s podmíněným osvobozením od cla, daň je vybírána za podmínek stanovených celními předpisy¹³.

¹³ Ustanovení § 34 ZSpD

15	Dovoz vybraných výrobků a jejich uvedení do volného oběhu osobě, která <u>má řádné oprávnění přijímat a skladovat tyto výrobky</u> v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (provozovatel daňového skladu)	NE
----	---	----

Pozn.:

Základ daně při dovozu zboží, které je propuštěno do celního režimu volný oběh s následným umístěním do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle ZSpD, se stanoví podle § 38 bez zahrnutí spotřební daně¹⁴.

15a	Dovoz vybraných výrobků a jejich uvedení do volného oběhu osobě, která <u>má řádné oprávnění přijímat tyto výrobky</u> v režimu osvobození od spotřební daně (zejména uživatel vybraného výrobku)	NE
-----	---	----

Pozn.:

Základ daně při dovozu zboží, které je propuštěno např. uživateli vybraného výrobku do celního režimu volný oběh s následným uvedením těchto vybraných výrobků do režimu volného daňového oběhu s uplatněním osvobození od spotřební daně se stanoví bez zahrnutí spotřební daně.

IV. Pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu

Z ustálené praxe vyplývá, že lze pořizovat vybrané výrobky z jiného členského státu pro účely podnikání buď to zdaněné spotřební daní (tou, kterou spotřební daní daného členského státu), tedy v režimu volného daňového oběhu, nebo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Předpokladem ale je, že u těchto vybraných výrobků vznikla daňová povinnost.

16	Pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu v režimu volného daňového oběhu v případě, že tuzemský pořizovatel nemá žádné oprávnění držet tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně	ANO
----	--	-----

Pozn.:

V tomto případě vzniká povinnost spotřební daň priznat a zaplatit dnem přijetí vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky nebo k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu na daňovém území České republiky nebo

¹⁴ Ustanovení § 41 odst. 1 ZDPH

dnem ukončení dopravy na daňovém území České republiky¹⁵. Do základu daně pro výpočet DPH tedy vstupuje i částka české spotřební daně, která se váže k pořízovaným vybraným výrobkům. Vzhledem k tomu, že lze předpokládat, že ve státě, odkud byly vybrané výrobky dopravovány, byly tyto vybrané výrobky zdaněny spotřební daní toho, kterého členského státu, bude součástí základu daně pro výpočet DPH v tuzemsku i výše spotřební daně, která byla uhrazena právě v jiném členském státě z titulu uvolnění těchto vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Pokud bude uplatněna vratka spotřební daně v jiném členském státě, kde byly vybrané výrobky původně touto daní zdaněny, pak se následně použije ustanovení § 40 odst. 2 v návaznosti na ustanovení § 42 odst. 1 písm. c) ZDPH. Výše takto vrácené spotřební daně, která byla původně součástí základu daně pro výpočet tuzemské DPH, bude současně základem pro výpočet opravy základu daně a výše daně.

17	Pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v případě, že tuzemský pořizovatel má oprávnění držet tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (provozovatel daňového skladu)	NE
----	---	----

Pozn.:

U zboží, které je při pořízení z jiného členského státu v tuzemsku umístěno do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, se základ daně stanoví obdobně podle § 36 bez zahrnutí spotřební daně¹⁶. Následné dodání těchto vybraných výrobků se řídí již podle výše uvedených principů.

18	Pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v případě, že tuzemský pořizovatel již nemá oprávnění držet tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (oprávněný příjemce)	ANO
----	---	-----

Pozn.:

Vzhledem k tomu, že oprávněný příjemce nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat¹⁷, vzniká mu přijetím, či ukončením dopravy povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Proto také bude základ daně pro výpočet DPH s titulu pořízení zboží z jiného členského státu obsahovat v souladu s ustanovením § 40 odst. 1 a § 36 odst. 3 písm. b) ZDPH i částku spotřební daně. Následné dodání takto zdaněných vybraných výrobků se bude dále řídit již výše uvedenými principy.

¹⁵ Ustanovení § 9 odst. 3 písm. g) ZSpD

¹⁶ Ustanovení § 41 odst. 2 ZDPH

¹⁷ Ustanovení § 3 písm. i) ZSpD

19	Pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v případě, že tuzemský pořizovatel již nemá oprávnění držet tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (oprávněný příjemce), ale v případě minerálních olejů má oprávnění tyto minerální oleje dál prodávat v režimu osvobození od spotřební daně	Pořízení ANO Dodání NE
----	---	----------------------------------

Pozn.:

Jde o podobný případ, jako je předchozí případ č. 18 s tím, že oprávněnému příjemci nevzniká při následném dodání vybraných výrobků povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, neboť vybraný výrobek (v případě minerálních olejů) na základě zvláštního povolení dál prodává v režimu osvobození od spotřební daně, tj. k okamžiku dodání vybraných výrobků nepožaduje úhradu spotřební daně. Tvorba základu daně pro výpočet DPH bude stejná, jako u předchozího případu (pořízení zboží z jiného členského státu), ale při následném dodání vybraného výrobku (minerálního oleje) nebude částka spotřební daně součástí základu daně pro výpočet DPH (obdobně případ č. 4).

4) Návrh

Doporučujeme přijmout sjednocující závěry k jednotlivým, výše uvedeným případům a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Příspěvek má shrnovat možné varianty obchodování s vybranými výrobky a souvisejícím zdanitelným plněním :

1. kdy je vybraný výrobek dodáván, a to včetně jeho dodání do jiného členského státu, v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně
2. kdy je vybraný výrobek dodáván v režimu osvobození od spotřební daně
3. kdy vybraný výrobek není předmětem dodání zboží, ale na něj vázány předem sjednané služby, jako je např. výroba, skladování, doprava a poskytnutí této služby je za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Všechny body označené v příspěvku je možné v zásadě odsouhlasit s přihlédnutím k dále uvedenému. Nutno předeslat, že souhlas nelze nepřipustně zobecňovat na základní popis číselně označeného bodu; byl dán ve vazbě na popis daný v poznámkách k jednotlivým bodům.

Doplnění k bodu 1, 2 a 3 – v textu poznámky je konstatováno, že částka úplaty za dodané zboží obsahuje také odpovídající částku spotřební daně. Pro upřesnění nutno dodat, že i kdyby smluvně sjednaná úplata částku spotřební daně výslovně neobsahovala, základ daně jí v souladu s ust. § 36 odst. 3 zahrnovat musí.

K písm. b) Uvedených do volného daňového oběhu (zdaněné, či nezdaněné) V písm.b) popsaný postup, kdy prodávající, který uvede vybrané výrobky do volného daňového oběhu, má zahrnout spotřební daň do základu daně pouze v případě, když částku na její úhradu požaduje po odběrateli, je v rozporu s § 36 odst. 3 písm. b) ZDPH. Shodě ostatně výše doplnění k bodu 1-3 tohoto stanoviska.

Základ daně obecně má zahrnovat i výši spotřební daně, pokud jde o dodání zboží podléhajícího spotřební dani – plátce, který dodává zboží, u něhož vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit, by měl by vždy základ DPH stanovit minimálně ve výši spotřební daně. Pokud by šlo o dodání zboží, kde (ještě) povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit nevznikla, ale dodavatel by po odběrateli v souvislosti s dodáním takového zboží požadoval i úhradu ve výši spotřební daně, zahrnovala by se tato částka do základu DPH podle ust. § 36 odst. 1 ZDPH.

K bodům 4, 5 a 6 – Patrně s východiskem, že by bylo neobvyklé, kdyby úhrada na spotřební daň v daných situacích dodavatelem byla vyžadována poznámka k těmto bodům neřeší situaci, kdy by přece jen tato úhrada vyžadována byla. Závěry prezentované v poznámce k těmto bodům potom možno potvrdit pouze tehdy, pokud předmětná úhrada skutečně požadována není.

K bodu 5a - označení bodu deklaruje, že se zabývá dodáním vybraného výrobku, poznámka řeší vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit užitím jinak. Každopádně pokud má jít o základ daně stanovovaný za dodání zboží, které podléhá spotřební dani a povinnost na této dani vznikla, základ daně musí spotřební daň ve smyslu ust. § 36 odst. 3 ZDPH obsahovat bez ohledu na to, jestli částku na úhradu spotřební daně dodavatel vyžadoval.

K závěrečná poznámce k dodání zboží –vybraného výrobku

V zásadě souhlas s návrhem předkladatelů. Závěry dopadají na případy tohoto modelového typu: *Plátce A, který je provozovatelem daňového skladu, prodá jím vlastněné vybrané výrobky v rámci daňového skladu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně plátcí B. Plátce B tyto výrobky prodá dál, opět v rámci stejného daňového skladu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně plátcí C, který je teprve uvede do volného daňového oběhu.* Jde tedy o případy, kdy provozovatel daňového skladu dodává v rámci svého zdanitelného plnění vybrané výrobky, přičemž jde o dodání v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně bez uvedení do volného oběhu. Pokud tato osoba dodává v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně vybrané výrobky, chová se jako kterýkoliv jiný dodavatel, který, pokud při dodání nepožaduje jako součást úplaty spotřební daň, nezahrne ji do základu daně. V okamžiku, kdy jsou shodně vybrané výrobky až následně (novým vlastníkem- plátce C) uvedeny do režimu volného daňového oběhu, je tato osoba (plátce A) v pozici provozovatele daňového skladu a přijímá úhrady na spotřební daň za všechny vybrané výrobky propouštěné do režimu volného oběhu.

Platby na spotřební daň poskytované provozovateli daňového skladu v okamžiku takového propuštění vybraných výrobků do volného oběhu nemají již vliv na základ daně u předchozích dodání. Nemají tudíž vliv ani na původní dodání provozovatele daňového skladu v okamžiku, kdy vystupoval jako dodavatel, který při svém dodání uvnitř skladu úhradu na spotřební daň nežádal.