

SPOTŘEBNÍ DAŇ

Příspěvek 294/20.01.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

294/20.01.10 – Problematika vrácení spotřební daně při dodání zdaněného vybraného výrobku do jiného členského státu (§ 14 odst. 2 zákona)

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

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad ustanovení zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „zákon“). Jde o § 14 odst. 2 zákona – uplatnění nároku na vrácení spotřební daně při dodání zdaněného vybraného výrobku do jiného členského státu. Příspěvek řeší jen uvozující větu a písmeno a) tohoto ustanovení.

Preamble

Tento příspěvek řeší problematiku podmínek vzniku nároku na vrácení daně a podmínek pro samotné uplatnění nároku na vrácení daně. Příspěvek lze rozdělit do tří kategorií:

- i) význam pojmu „plátce“ v uvozující větě tohoto ustanovení ii) význam slova „zaplacená“
- iii) návaznost na splatnost daně, která je dle konkrétních ustanovení „splatná jednou částkou za měsíc“.

Právní základ

§ 4 zákona

(1) Plátcem je právnická nebo fyzická osoba,

[....]

c) která uplatňuje nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví

jinak *znění zákona do konce března 2010* (§ 14 odst. 2 a 4, § 55 až 57)

znění zákona od dubna 2010 (§ 15, 15a a 56)

[....]

(2) [....] Osoba uplatňující nárok na vrácení daně je povinna se registrovat u celního úřadu nejpozději do dne, kdy poprvé uplatní nárok na vrácení daně, není-li již jako plátce daně registrována. [.....].

§14 zákona

(1) [.....]

(2) Plátcí, který

znění zákona do konce března 2010

předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky byla zaplacená na daňovém území České republiky a tyto výrobky byly dopraveny *znění zákona od dubna 2010*

dopraví vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky

do jiného členského státu pro účely podnikání nebo pro plnění úkolů veřejnoprávního subjektu, vzniká nárok na vrácení daně za podmínek, že

a) před odesláním vybraných výrobků celnímu úřadu oznámí, že uplatní nárok na vrácení daně; s tímto oznámením předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky, které budou dopraveny do jiného členského státu, byla na daňovém území České republiky zaplacená,

[.....]

§ 76 zákona

Daň je splatná jednou částkou za měsíc, a to ve lhůtě 55 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. [.....]

Základní situace

Osoba hodlá dopravit vybraný výrobek, např. lihoviny do jiného členského státu. V souladu se zákonem také plánuje uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, neboť bude do jiného členského státu dopravovat zdaněný vybraný výrobek tuzemsku, tedy uvolněný do volného daňového oběhu.

i) Význam pojmu „plátce“ v uvozující větě

Pokud bude onou osobou již registrovaný plátce spotřební daně, pak není při uplatnění tohoto ustanovení žádný problém, neboť tato osoba je již registrována.

Určitý problém ale nastává u osoby, která není dosud registrována jako plátce spotřební daně. Do konce března 2010 nutí osobu ustanovení § 14 odst. 2, uvozující text věty v návaznosti na ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona a v návaznosti na druhou větu odst. 2 § 14 zákona se registrovat jako plátce. Změnou zákona (poslanecký tisk č. 888 – číslo novely zákona nebylo ke dni zpracování tohoto příspěvku známo) dochází ale ke změně textu v závorce v ustanovení § 14 odst. 1 písm. c). Vypadává odkaz právě na ustanovení § 14 odst. 2 a 4 zákona.

Návrh řešení

Pokud je úmyslem zákonodárce, že musí být osoba, která uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně registrována jako plátce, pak lze jen tento úmysl ve stanovisku MF ČR k tomuto

příspěvku potvrdit. Pokud ale dochází k jinému významu změny textu v závorce, od dubna 2010, jak je výše uvedeno, pak by bylo vhodné při nejbližší novele zákona doplnit do ustanovení § 14 text „Osoba uplatňující nárok na vrácení daně podle § 14 odst. 2 má pro tento účel postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat. Obdobně tomu je např. i v ustanovení § 56, 56a a 57. Lze jen pro tento účel připomenout, že podle ustanovení § 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, popř. podle ustanovení § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zahrnuje pojem „daňový subjekt“ i plátce.

ii) Význam slova „zaplacená“

Osoba je povinna oznámit skutečnost, že bude uplatňovat nárok na vrácení daně podle ustanovení § 14 odst. 2 písm. a), ještě před zahájením dopravy vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu do jiného členského státu. Doklad o tom, že na daňovém území České republiky je spotřební daň z těchto výrobků zaplacená, je osoba povinna předložit správci daně **současně** s tímto oznámením. V praxi to znamená, že doprava nemůže být zahájena dříve, než bude mít osoba uvedený doklad k dispozici.

Proto přijalo jak MF ČR, tak i GŘC několik závěrů, které vyústily ve vydání stanovisek, která připouští, že dokladem o tom, že v tuzemsku je spotřební daň z dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu zaplacená, je buď

- daňový doklad (§ 5 odst. 2 zákona – v případě nákupu z daňového skladu), nebo
- doklad o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona – v případě nákupu od distributora, který není provozovatelem daňového skladu).

Subjekt, který uplatňuje nárok na vrácení daně, nemá povinnost ani právo zjišťovat, zda provozovatel daňového skladu, který uvedené výrobky uvedl do volného daňového oběhu, skutečně daň odvedl. **Doklad podle § 5 odst. 2 nebo 3 je tedy pro prokázání zaplacení spotřební daně postačující.**

V těchto stanoviscích se ale již třetí doklad, kterým se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, a kterým je doklad o dopravě (§ 5 odst. 4 zákona), neuvádí.

Příklady:

Varianta A)

Provozovatel daňového skladu hodlá dopravit lihoviny, které skladuje v daňovém skladu, jehož je provozovatelem, do jiného členského státu. Protože příjemce nemá žádné oprávnění pořídit tyto lihoviny bez tuzemské spotřební daně, pak nelze tyto výrobky dopravovat bez daně, v režimu podmíněného osvobození od daně. Vyjmutím těchto výrobků z daňového skladu tedy dochází k okamžiku, kdy vzniká provozovateli tohoto daňového skladu povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Vzhledem k tomu, že tyto lihoviny dopravuje tento provozovatel daňového skladu, není možné vystavit daňový doklad (§ 5 odst. 2 zákona – nejde o nákup z daňového skladu), nebo doklad o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona – nejde o nákup od distributora, který není provozovatelem daňového skladu).

Správce daně chce ale prokázat zdanění těchto výrobků. To znamená, že doprava těchto lihovin nemůže být zahájena dříve, než bude mít subjekt uvedený doklad k dispozici. Pokud ale bude chtít provozovatel daňového skladu prokázat ono zdanění těchto lihovin, je nucen správcem daně **zaplatit** spotřební daň z těchto výrobků jaksi mimo zákonnou splatnost této daně, tedy vlastně „dopředu“. Pak předloží správci daně současně s oznámením i doklad o tom, že spotřební daň byla za tyto výrobky již zaplacená. Vzhledem k tomu, že nelze v tomto případě vystavit ani daňový doklad (§ 5 odst. 2 zákona) a ani doklad o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona) musí provozovatel daňového skladu v souladu s ustanovením § 5 odst. 4 zákona vystavit doklad o dopravě. Doklad o dopravě vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad nebo doklad o prodeji.

Tento postup je ale ve srovnání s výše uvedeným stanoviskem správce daně diskriminační a přináší do podnikání nerovná pravidla hospodářské soutěže. Navíc ustanovení § 76 zákona ukládá daň uhradit jednou částkou za měsíc.

Návrh řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že je nutné přijmout sjednocující závěr, že i doklad podle § 5 odst. 4 zákona (doklad o dopravě) je tedy pro prokázání zaplacení spotřební daně postačující. Předmětnou daň přízná provozovatel daňového skladu až v daňovém přiznání v souladu s ustanovením § 18 zákona a pokud splní ostatní podmínky pro uplatnění nároku na vrácení daně, může uplatnit tento nárok ve stejném daňovém přiznání, ve kterém přiznává daň za předmětné lihoviny. Pokud by nedošlo k žádné jinému vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit u tohoto provozovatele daňového skladu, byla by výsledná daňová povinnost nulová a nemusel by hradit žádnou částku na dlužné dani.

Varianta B)

Uživatel, který přijímá a užívá na základě povolení minerální oleje v režimu osvobození od daně, hodlá dopravit část minerálních olejů, které přijal v režimu osvobození od daně do jiného členského státu. Protože nepoužije osvobozené minerální oleje v souladu s povolením, vzniká uživateli povinnost daň přiznat a zaplatit. Vzhledem k tomu, že tyto minerální oleje dopravuje tento uživatel, není možné vystavit daňový doklad (§ 5 odst. 2 zákona – nejde o nákup z daňového skladu), nebo doklad o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona – nejde o nákup od distributora, který není provozovatelem daňového skladu).

Správce daně chce ale prokázat zdanění těchto minerálních olejů. To znamená, že doprava těchto minerálních olejů nemůže být zahájena dříve, než bude mít subjekt uvedený doklad k dispozici. Pokud ale bude chtít uživatel prokázat ono zdanění těchto minerálních olejů, je nucen správcem daně **zaplatit** spotřební daň z těchto výrobků jaksi mimo zákonnou splatnost této daně, tedy vlastně „dopředu“. Pak předloží správci daně současně s oznámením i doklad o tom, že spotřební daň byla za tyto výrobky již zaplacená. Vzhledem k tomu, že nelze v tomto případě vystavit ani daňový doklad (§ 5 odst. 2 zákona) a ani doklad o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona) musí uživatel v souladu s ustanovením § 5 odst. 4 zákona vystavit doklad o dopravě. Doklad o dopravě vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do

volného daňového oběhu vydá pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad nebo doklad o prodeji.

Návrh řešení

Zde navrhuje stejné řešení jako ve variantě A)

- iii) návaznost na splatnost daně, která je dle konkrétních ustanovení splatná jednou částkou

Následující část navazuje na zaplacení daně, o které je výše hovořeno. V ustanoveních § 57a, 76 a 98a zákona je uvedeno, že **daň je splatná jednou částkou za měsíc**. Takto uvedené slovní spojení vyvolává dojem, že nelze hradit daň několika splátkami, byť ve lhůtě splatnosti. Jde o případy, kdy plátce má více bankovních účtů a hodlá dlužnou daň hradit např. ze dvou účtů. Např. z důvodu, že plátce nedisponuje na jednom svém účtu tak vysokým zůstatkem finanční hotovosti. Takto uvedené slovní spojení nutí plátce převádět svou hotovost napřed z jednoho svého účtu na druhý a následně hradit dlužnou daň z tohoto druhého účtu.

Návrh řešení

Vypustit ze zákona při nejbližší novele uvedené slovní spojení.

Závěr

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedené problematice a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr doplnit do novely zákona a vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

i) Pojem „plátce“

Souhlas. Subjekt podle § 14 odst. 2 je klasickým plátcem podle § 4 odst. 1 písm. c) s povinností registrace podle § 4 odst. 2 (i od dubna 2010).

ii) Význam slova „zaplacená“

Nesouhlas u varianty A i varianty B.

Daňový doklad se podle § 5 odst. 2 vystavuje při uvedení do volného daňového oběhu. Doklad vystavuje provozovatel daňového skladu nabyvateli. V případě varianty A je nabyvatelem osoba v jiném členském státě, které jsou vybrané výrobky dopravovány se zjednodušeným průvodním dokladem. Daňový doklad podle § 5 odst. 2 je dokladem, který se předkládá správci daně před zahájením dopravy vybraných výrobků do jiného členského státu podle § 14 odst. 2 písm. a). Nic však správci daně pro pozdější posouzení nároku na vrácení

spotřební daně nebrání, aby v případě pochybností zahájil vytýkací řízení a ověřil si, že spotřební daň byla přiznána a zaplacená.

Může také nastat situace, že daň bude provozovatelem daňového skladu přiznána spolu s uplatněním nároku na vrácení daně v jednom daňovém přiznání. Podle § 14 odst. 2 písm. d) tento nárok musí být doložen dokladem o zaplacení daně v jiném členském státě, nebo dokladem o skutečnosti, že vybraný výrobek není v členském státě určený předmětem daně nebo že je od daně osvobozen. Tato podmínka platí obecně.

V případě varianty B je vystavován doklad o prodeji, neboť se jedná o prodej ve volném daňovém oběhu. Doprava opět probíhá se zjednodušeným průvodním dokladem. Další postup je obdobný jako u varianty A.

iii) Pojem „splatnost daně jednou částkou za měsíc“

Nesouhlas. V § 57a, 76 a 98a se jedná se o vymezení, že daň za výrobky, u kterých ve zdaňovacím období vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, je dána jako jedna částka za toto zdaňovací období, kterou je plátce povinen přiznat a zaplatit nejdéle ke stanovenému datu splatnosti. Zákon nestanoví, že tato částka daně nemůže být zaplacená ve více platbách (do data splatnosti) nebo z více účtů. Takovýto postup byl a je po řadu let uplatňován při správě daní, a to nejen daně spotřební. Pokud by se nejednalo o jednu částku splatné daně, byly by zákonem stanoveny pevné zálohy na daň (dříve uplatňovaná praxe).

Podle prezentovaného názoru v příspěvku by pak ani celní, popř. finanční úřady, nemohly na žádost subjektu na úhradu jedné splatné daně použít přeplatek z jiné daně, protože by daň nebyla zaplacená jednou částkou.