

Příspěvek 295/20.01.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

295/20.01.10 – Problematika výpočtu výše spotřební daně celkem – doklady, kterými se prokazuje zdanění vybraných výrobků

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

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad ustanovení zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010. Jde o čl. V, ve kterém jsou uvedeny sazby spotřební daně platné od počátku roku 2010.

Preamble

Tento příspěvek neřeší problematiku změny sazeb daně u tabákových výrobků. Sazby spotřební daně u vína a meziproductů se nemění, proto také tato komodita není předmětem příspěvku.

Použité pojmy:

„Stará sazba“ – platná sazba s účinností do konce roku 2009

„Nová sazba“ – platná sazba s účinností od 1. ledna 2010

„zákon“ – zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Situace

Způsob prokázání zdanění vybraných výrobků

Dle článku V. zákona č. 362/2009 Sb. se mění sazby daně s účinností od 1. ledna 2010 u minerálních olejů, u lihu a u piva.

Na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 5 zákona).

Tato doklady musí mj. obsahovat i „výši spotřební daně celkem“.

1.1 Uvádění údajů spotřební daně celkem na dokladech v případě lihu a piva

Výpočet výše spotřební daně u lihovin a piva nebude asi problematický, neboť jde o výpočet v návaznosti na evidenci vybraných výrobků, uvedených do volného daňového oběhu. U těchto

zdaněných vybraných výrobků nebude asi docházet k jejich míchání v režimu uvolnění do volného daňového oběhu. Proto bude možné selektovat výpočet výše spotřební daně celkem zvlášť za vybrané výrobky, které obsahují starou sazbu daně a zvlášť za vybrané výrobky, které obsahují novou sazbu spotřební daně. Lze tedy předpokládat, že na dokladech, kterými se bude prokazovat zdanění těchto vybraných výrobků, bude uvedena spotřební daň celkem

- za vybrané výrobky se starou sazbou daně celkem
- za vybrané výrobky s novou sazbou daně celkem - a celkový součet, tedy „výše spotřební daně celkem“.

1.2 Uvádění údajů spotřební daně celkem na dokladech v případě minerálních olejů

Pokud se bude jednat o vybrané výrobky v tzv. kusovém balení, kdy lze jednotlivé dodávky rozlišit co do příslušné sazby daně (nové a staré sazby), pak výpočet „výše spotřební daně celkem“ nebude také asi problematický. Jde o podobnou situaci, která je popsána v bodě 1.1.

Podstatou problému je ale nákup a následný prodej zdaněných minerálních olejů, které nelze skladovat odděleně co do použité sazby daně. To se týká zejména čerpacích stanic. Čerpací stanice PHM nemohou být samostatným daňovým skladem, pokud není ta to čerpací stanice umístěna na území daňového skladu jako součást tohoto daňového skladu.

V praxi bude docházet k takovým případům, že v nádržích čerpací stanice bude k počátku roku ještě minerální olej (PHM – např. nafta), který byl při uvolnění do volného daňového oběhu (v roce 2009) zatížen starou sazbou daně a k němu se bude do téže nádrže přidávat zásoba stejného minerálního oleje (PHM – zase nafta), ale s novou sazbou daně. Tyto „smíchané“ minerální oleje bude provozovatel čerpací stanice dále prodávat.

Nejasnou otázkou však v případě následného prodeje (dodání, dopravy apod.) předmětných minerálních olejů (PHM) vidíme v tom, jakým způsobem vypočítat „výši spotřební daně celkem“ v takovém případě, kdy dodávka obsahuje zdaněné minerální oleje jak se starou sazbou daně, tak s novou sazbou daně a následného prokázání výše spotřební daně celkem. Na tyto údaje se samozřejmě vážou i některé další nároky, jako např. vrácení spotřební daně z protopených topných olejů (§ 56 zákona) či vrácení spotřební daně v rámci zemědělské prvovýroby (§ 57 zákona).

Návrh řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že je nutné přijmout sjednocující závěr a předejít tak případným problémům s prokazováním výše spotřební daně ve zdaněných minerálních olejích.

Varianta A)

Výpočet výše spotřební daně se bude provádět na základě staré sazby daně, až do vyčerpání všech zásob, které byly zatíženy touto starou sazbou daně a to i v případě, že byl do zbytkové zásoby přilít i minerální olej s novou sazbou daně.

To ovšem předpokládá evidenci a inventuru minerálních olejů se starou sazbou daně, která bude provedena ještě před doplněním nádrže minerálním olejem s novou sazbou daně.

Příklad:

Před naplněním nádrže minerálním olejem s novou sazbou daně se provede inventura stávajících minerálních olejů se starou sazbou spotřební daně. Při inventuře se zjistí, že v nádrži je ještě 1 000 litrů těchto minerálních olejů. Tento stav se porovná s evidencí. Následně se provede o této inventuře záznam. Poté se načerpají do nádrže nové minerální oleje, s novou sazbou daně. Při následném prodeji minerálních olejů se vystaví u prvních 1 000 litrů doklad tak, že na dokladu bude uvedena „výše spotřební daně celkem“ za použití staré sazby daně. Další, následně prodané minerální oleje, budou obsahovat na dokladech „výši spotřební daně celkem“, která bude vypočtena za pomoci nové sazby daně.

Varianta B)

Výpočet „výše spotřební daně celkem“ bude již v roce 2010 prováděn na základě použití nové sazby daně, bez ohledu na to, jako sazbou byl původně prodáváný zdaněný minerální olej zdaněn.

Tento závěr je jednoduchý a nejméně pracný. Vychází z toho, že obrat při prodeji minerálních olejů na čerpacích stanicích je velký a tedy i zásoby v nádržích ke konci roku 2009 nejsou značné.

Varianta C)

Nelze pořizovat minerální oleje s novou sazbou spotřební daně do té doby, než bude všechen minerální olej, který je zatížen spotřební daní se starou sazbou daně. Až po jejich vyčerpání, lze do nádrže vlévat minerální olej s novou sazbou daně.

Tato varianta ovšem neodpovídá zákonu.

Varianta D)

Pokud bude prodejce těchto minerálních olejů prodávat minerální oleje, zatížené starou sazbou daně v roce 2010 a u těchto minerálních olejů byla při výpočtu „výše spotřební daně celkem“ použita stará sazba daně, neboť byly uvolněny do volného daňového oběhu v roce 2009, musí tento prodejce „dodanit“ prodané minerální oleje v roce 2010 na platnou sazbu daně v roce 2010. V souladu s ustanovením § 44 písm. a) zákona se tato osoba stává plátcem daně, neboť prodává minerální oleje, u nichž byla uplatněna sazba nižší než nová sazba daně.

Máme ovšem za to, že pro tento příklad nebylo ustanovení § 44 písm. a) zákona přijato.

Závěr

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedené problematice a po projednání v rámci Koordinčního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

bod 1.1.

Souhlas. U lihovin a piva se výpočet spotřební daně celkem uváděné na dokladech bude selektovat zvlášť za vybrané výrobky, které obsahují starou sazbu daně a zvlášť za vybrané výrobky, které obsahují novou sazbu daně.

bod 1.2.

Lze pouze částečně souhlasit s variantou A tímto způsobem:
Výpočet výše spotřební daně se bude provádět na základě staré sazby daně až do vyčerpání všech zásob, které byla zatíženy touto starou sazbou daně.

Pokud byl do zbytkové zásoby přilít minerální olej s novou sazbou daně, výpočet u zbytkové zásoby (podle evidence) se provede se starou sazbou daně a u nově přilitého minerálního oleje (podle evidence) s novou sazbou daně se již výpočet provede na základě nové sazby daně.

Subjekt vede evidence minerálních olejů a je na něm, aby množství dodaných a vydaných minerálních olejů se starou sazbou daně v evidenci a na příslušných dokladech odpovídalo.

Inventura není a nebude povinná ze zákona o spotřebních daních, ale prodejce je odpovědný za to, že údaje, které na prodejních dokladech uvádí, jsou správné. V případě kontroly toto bude muset prokázat a je v jeho vlastním zájmu, aby inventuru provedl.